

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**Právnická fakulta**

**Jiří Stratil**

**Zdanění příjmů obchodních společností  
a jejich společníků  
(srovnání právní úpravy v ČR  
a ve vybraných státech EU)**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) : 30. června 2017

Prohlašuji, že jsem předloženou diplomovou prací vypracoval samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

.....  
Jiří Stratil

Na tomto místě bych chtěl velmi poděkovat panu JUDr. Petru Novotnému, Ph.D. za jeho vstřícný přístup, který mi poskytl v průběhu psaní diplomové práce. Dále bych rád vyjádřil své poděkování mé rodině a Barče za podporu při studiu a v průběhu psaní diplomové práce.

## OBSAH

ÚVOD.....	6
1 OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI V ČESKÉM PRÁVU .....	9
1.1 Společnost s ručením omezeným.....	9
1.2 Akciová společnost .....	11
1.3 Veřejná obchodní společnost .....	13
1.4 Komanditní společnost.....	15
2 OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI V RAKOUSKÉM PRÁVU .....	17
2.1 Gesellschaft mit beschränkter Haftung.....	18
2.2 Aktiengesellschaft.....	20
2.3 Offene Gesellschaft.....	22
2.4 Kommanditgesellschaft.....	22
3 PRVKY PRÁVNÍ KONSTRUKCE DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE .....	24
3.1 Subjekt daně.....	24
3.2 Daňový objekt (předmět) .....	27
3.3 Základ daně.....	30
3.3.1 Samostatný základ daně.....	32
3.4 Sazba daně .....	32
3.5 Splatnost daně .....	33
3.6 Zdaňovací období.....	34
4 ZDAŇOVÁNÍ ČESKÝCH OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ A JEJICH SPOLEČNÍKŮ .....	36
4.1 Kapitálové obchodní společnosti .....	36
4.1.1 Společníci kapitálových obchodních společností .....	39
4.1.2 Vybrané daňově neuznatelné náklady .....	40
4.2 Osobní společnosti .....	44
4.2.1 Veřejná obchodní společnost.....	45

4.2.2	Komanditní společnost .....	46
5	PRVKY PRÁVNÍ KONSTRUKCE DANÍ V RAKOUSKU .....	47
5.1	Subjekt daně.....	47
5.2	Předmět daně.....	48
5.3	Základ daně.....	48
5.4	Sazba daně .....	48
5.5	Minimální daň.....	49
5.6	Zdaňovací období.....	50
6	ZDAŇOVÁNÍ RAKOUSKÝCH OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ A JEJICH SPOLEČNÍKŮ.....	51
6.1	Kapitálové společnosti .....	52
6.1.1	Vybrané daňově neuznatelné náklady .....	55
6.2	Osobní obchodní společnosti .....	57
7	VYBRANÉ ROZDÍLY OBOU NÁRODNÍCH ÚPRAV, NÁVRHY DE LEGE FERENDA .....	60
7.1	Sazba daně .....	61
7.2	Minimální daň.....	62
7.3	Zdaňovací období.....	63
7.4	Daňově neuznatelné náklady .....	64
7.5	Úvahy de lege ferenda .....	65
	ZÁVĚR.....	68
	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ .....	70
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	79
	NÁZEV PRÁCE V ANGLICKÉM JAZYCE, KLÍČOVÁ SLOVA, KEYWORDS.....	81
	ABSTRAKT .....	82
	ABSTRACT .....	83

## Úvod

Daň z příjmů právnických osob je širokým tématem spadajícím jak do oblasti právní, tak ekonomické. Její inkaso tvoří v České republice téměř jednu desetinu celkových příjmů státního rozpočtu. V roce 2016 tvořilo při celkovém příjmu státního rozpočtu ve výši 1.281,62 mld. Kč inkaso daní z příjmů právnických osob 111,2 mld. Kč.<sup>1</sup> Rakousko dosáhlo naproti tomu celkového příjmu státního rozpočtu v minulém roce ve výši 151 mld. Euro, z čehož 97 mld. Euro plynulo z daní a 54 mld. Euro ze sociálních příspěvků. Inkaso daně z příjmů právnických osob činilo v Rakousku za minulý rok 7,8 mld. Euro, což je mnohem menší procento vůči celkovým příjmům státního rozpočtu v porovnání s Českou republikou.<sup>2</sup>

V české odborné právnícké a ekonomické literatuře nalezneme mezi často zpracovávanými tématy zdanění příjmů českých obchodních společností, jejich společníků a komparativní studie mající za cíl srovnání daňové soustavy české a slovenské, příp. české a německé. Z tohoto důvodu jsem si za cílovou zemi, jejíž zdanění obchodních společností a jejich společníků budu s tuzemskou právní úpravou porovnávat, stanovil stát dlouhodobě patřící mezi důležité obchodní partnery České republiky, a to Rakousko. Rakousko je naším osmým nejvýznamnějším obchodním partnerem podílejícím se v roce 2016 3,6 % na celkovém obratu zahraničního obchodu České republiky, sedmým nejdůležitějším exportním trhem a jedním z top tří investorů v České republice. Navíc je obchodní saldo z pohledu České republiky dlouhodobě aktivní.<sup>3</sup> Jelikož jsou peníze vždy až na prvním místě, je porovnání výhod a nevýhod, které investory mohou přesvědčit o alokaci prostředků, založení obchodních společností a zahájení produkce na území jednoho ze zkoumaných států zcela na místě.

---

<sup>1</sup> Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč. In: *mfer.cz* [online]. 03.01.2017 [cit. 22.05.2017]. Dostupné z: <http://www.mfer.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/stat-v-roce-2016-hospodaril-s-rekordnim-27109>.

<sup>2</sup> Steuern und Sozialbeiträge in Österreich, Einnahmen des Staates und der EU. In: *statistik.at* [online]. 30.03.2017 [cit. 14.05.2017]. Dostupné z: [http://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche\\_finanzen\\_und\\_steuern/oeffentliche\\_finanzen/steuereinnahmen/index.html](http://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/steuereinnahmen/index.html).

<sup>3</sup> Česko-rakouské hospodářské vztahy. In: *mzv.cz* [online]. 13.06.2017. [cit. 15.06.2017]. Dostupné z: [http://www.mzv.cz/vienna/cz/obchod\\_a\\_ekonomika/obecne\\_obchodni\\_informace/cesko\\_rakouske\\_hospodarske\\_vztahy/index.html](http://www.mzv.cz/vienna/cz/obchod_a_ekonomika/obecne_obchodni_informace/cesko_rakouske_hospodarske_vztahy/index.html).

Vzhledem k rozsahu diplomové práce není možné podat podrobný přehled o zdanění všech druhů českých a rakouských obchodních společností spolu s porovnáním úpravy veškerých rozdílů v obou národních úpravách, kterých je nespočet. Takové porovnání by ani dlouhou dobu nezůstalo aktuální, neboť daňové zákony se často novelizují, čímž se vytváření stále nové rozdíly. Budou proto vybrány takové odlišnosti obou národních úprav, které autor práce považuje za podstatné, ať už z hlediska daňově-právní praxe nebo četnosti jejich aplikace.

Diplomová práce je členěna do sedmi kapitol. Autor považuje za vhodné podat po úvodní části stručný popis obchodně-právního charakteru českých a rakouských obchodních společností, což umožní snadnější orientaci a porozumění jejich zdanění. Navazovat bude kapitola popisující a analyzující základní konstrukční prvky daní a zdanění obchodních společností a jejich společníků v právu českém, následně rakouském. Uvedena bude samozřejmě komparace zdanění obou národních úprav, včetně detailnějšího popisu a analýzy vybraných odlišností v daňových systémech. Poslední část se bude zabývat návrhy *de lege ferenda*.

S ohledem na výše vedené jsem si za cíl diplomové práce stanovil deskripci a analýzu úpravy zdanění obchodních společností a jejich společníků v právu českém a právu rakouském, jakož i komparaci těchto daňových systémů v souvislosti s daní z příjmů obchodních společností a jejich společníků.

Při tvorbě předkládané práce bude využita především metoda deskriptivní v kombinaci s metodou komparativní, v menší míře pak bude rovněž využita metoda analyticko-syntetická.

Jako zdroje pro diplomovou práci sloužily především učebnice v českém a německém jazyce, zejména autorů z Prahy a Vídně. Autor práce rovněž pracoval s odbornými články v obou jazycích, internetovými zdroji a judikaturou českou i rakouskou.

Ačkoliv se může zdát, že téma zdanění obchodních společností není ryze aktuálním tématem, domnívám se, že pro praxi, pro rozhodování o umístění

investic a zakládání nových společností, je komparace a analýza zdanění obchodních společností a jejich společníků dle českého a rakouského práva velice aktuální. Na základě nabytých poznatků o systému zdanění v sousedním státě mohou být rovněž činěny kvalifikovanější úvahy *de lege ferenda*, jež by mohly dobře fungující úpravu z jednoho státu přenést do sousedního státu.

Není-li dále stanoveno jinak, vychází diplomová práce z právního stavu ke dni 30. června 2017.



# 1 Obchodní společnosti v českém právu

Obchodními společnostmi se dle ZOK rozumí veřejná obchodní společnost a komanditní společnost jako společnosti osobní, dále společnost s ručením omezeným a akciová společnost jako kapitálové společnosti, v neposlední řadě také evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.<sup>4</sup> Evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení jsou právními formami upravenými primárně evropským právem, úprava česká a rakouská se vzájemně v mnohém ani lišit nemůže, proto bude pozornost věnována společnostem osobním a kapitálovým.

## 1.1 Společnost s ručením omezeným

Ustanovení § 132 ZOK definuje společnost s ručením omezeným jako „společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění.“ Společnost sama odpovídá za své závazky naopak celým svým majetkem. Přes převažující prvky kapitálové společnosti, jako např. povinnost vytvářet základní kapitál nebo povinnost společníků poskytnout vklady do společnosti, můžeme v české úpravě s.r.o. nalézt některé prvky společností osobních. Mezi tyto prvky patří kupříkladu osobní ručení za dluhy společnosti, které je však z povahy věci omezené.<sup>5</sup>

Na rozdíl od úpravy v ObchZ není maximální počet společníků v s.r.o. omezený. Je tedy možné, aby podíly vlastnilo více než 50 osob.<sup>6</sup> S rekonstrukcí soukromého práva došlo rovněž k odstranění zákazu založení více jak tří společností s ručením omezeným tou samou osobou, jakožto jediným společníkem. Další výraznou změnou je, že jednatelem se může stát na základě rozhodnutí valné hromady právnická osoba.

---

<sup>4</sup> Ustanovení § 1 odst. 2 ZOK.

<sup>5</sup> ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 287-288. ISBN 978-80-7478-735-5.

<sup>6</sup> Srovnej ustanovení § 105 odst. 3 ObchZ.

Pokud je s.r.o. zakládána jediným zakladatelem, je zakládacím dokumentem zakladatelská listina<sup>7</sup>, pokud více osobami, potom je založena společenskou smlouvou. Minimální výše vkladu, kterou musí společník vnést do společnosti, činí od 1. ledna 2014 1 Kč. Vklad může být ve formě peněžité či nepeněžité. Nepeněžitým vkladem však nesmí být práce nebo služby.

Nejvyšším orgánem společnosti s ručením omezeným je valná hromada složená ze všech společníků. Její působnost vymezuje § 190 odst. 2 ZOK. Valná hromada si může atahovat rozhodování i o jiných záležitostech, které jsou svěřeny jinému orgánu společnosti.<sup>8</sup> Pro většinu rozhodnutí je třeba souhlasu nadpoloviční většiny přítomných společníků, kdy každý společník má jeden hlas na každou 1 Kč vkladu. Zákon nebo společenská smlouva mohou stanovit přísnější podmínky.

Zasedání valné hromady se koná alespoň jedenkrát za účetní období, přičemž je svoláno jednatelem společnosti. Nejpozději do šesti měsíců od skončení předchozího účetního období musí být projednána řádná účetní závěrka, která musí být v určitých případech ověřena auditorem.<sup>9</sup>

Obligatoriamente zřízovaným orgánem společnosti je jednatel, příp. jednatele, kteří mohou tvořit kolektivní orgán, pokud tak společenská smlouva stanoví. Jednatelům náleží obchodní vedení společnosti. Tvoří statutární orgán společnosti, tedy zastupují společnost ve všech záležitostech a přísluší jim obchodní vedení společnosti.

Dozorčí rada není povinně zřízovaným orgánem v s.r.o. Pokud však společenská smlouva nebo právní předpis stanoví, musí být dozorčí rada zřízena. Poté dohlíží především na činnost jednatelů, nahlíží do obchodních a účetních knih, jiných dokladů a účetních závěrek a kontroluje údaje v nich obsažené,

---

<sup>7</sup> Ustanovení § 8 odst. 2 ZOK.

<sup>8</sup> Viz ustanovení § 190 odst. 3 ZOK.

<sup>9</sup> Viz ustanovení § 20 zákona o účetnictví.

podává žalobu podle § 159 ZOK<sup>10</sup> a podává jednou ročně zprávu o své činnosti valné hromadě.<sup>11</sup>

## 1.2 Akciová společnost

Akciová společnost patří rovněž mezi kapitálové společnosti. Zákon ji definuje jako „společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií“.<sup>12</sup> Jedná se o společnost, ve které akcionáři za dluhy společnosti po dobu trvání společnosti neručí, a to ani tehdy, pokud dosud nesplnili svoji vkladovou povinnost.<sup>13</sup> Akcie mohou mít různé formy a druhy, s různými akciemi mohou být spojena různá práva. Akciová společnost se může také rozhodnout, zda vydá akcie se jmenovitou hodnotou nebo zda vydá akcie kusové, které jmenovitou hodnotu nemají a představují stejné podíly na základním kapitálu společnosti.<sup>14</sup>

Základní kapitál je podstatně vyšší, než u s.r.o. a činí alespoň 2 mil. Kč nebo 80.000 euro.<sup>15</sup> V eurech však může vyjádřit a.s. základní kapitál pouze tehdy, pokud vede účetnictví v eurech podle zvláštního zákona.

Orgány a.s. se liší dle toho, zda si zakladatelé zvolili pro uspořádání vnitřní struktury společnosti systém monistický či dualistický. Jedním z důvodů, proč v současné době využívá většina akciových společností dualistický systém vnitřní struktury společnosti je ten, že do konce roku 2013 nebylo možné mezi těmito dvěma způsoby uspořádání volit.

V případě dualistického zřízení je vedle nejvyššího orgánu společnosti - valné hromady, zřizován povinně řídicí orgán - představenstvo a orgán kontrolní - dozorčí rada.

---

<sup>10</sup> V ustanovení § 201 odst. 2 písm. c) ZOK se uvádí, že dozorčí rada podává žalobu podle § 187 ZOK odkazující na práva kvalifikovaných akcionářů. Jedná se však o chybu a žaloba se podává dle § 159 ZOK. Viz ŠTENGLOVÁ, Ivana a kol. *Zákon o obchodních korporacích: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2013, xiv, s. 391. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-480-3.

<sup>11</sup> Ustanovení § 201 odst. 2 ZOK.

<sup>12</sup> Viz ustanovení § 243 odst. 1 ZOK.

<sup>13</sup> ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 365-366. ISBN 978-80-7478-735-5.

<sup>14</sup> Viz ustanovení § 257 odst. 1 ZOK.

<sup>15</sup> Viz ustanovení § 246 ZOK.

Nejvyšším orgánem a.s. je shodně jako v případě s.r.o. valná hromada složená ze všech akcionářů společnosti, kteří vykonávají své právo podílet se na řízení společnosti na valné hromadě nebo mimo ni. Valnou hromadu svolává alespoň jedenkrát za účetní období představenstvo. ZOK pro usnášeníschopnost dispozitivně stanoví, že na valné hromadě musí být přítomni akcionáři vlastníci akcie, jejichž jmenovitá hodnota nebo počet přesahuje 30 % základního kapitálu.<sup>16</sup>

Úlohu statutárního orgánu vykonává představenstvo společnosti, kterému náleží obchodní vedení společnosti. Dalším úkolem je zajišťovat řádné vedení účetnictví, předkládat valné hromadě ke schválení účetní závěrku a v souladu se stanovami návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Představenstvo je dle ZOK kolektivní orgán se třemi členy. Stanovy mohou určit, že členem představenstva bude i jen jedna osoba. Členové představenstva jsou voleni a odvoláváni valnou hromadou.<sup>17</sup>

Kontrolním orgánem společnosti je dozorčí rada. Akciové společnosti zřizují dozorčí radu obligatorně. Ze zákona je dozorčí rada tříčlenná.<sup>18</sup> Stanovy však mohou stanovit jiný, i nižší počet členů. Po vzoru německé úpravy<sup>19</sup> u akciových společností s počtem zaměstnanců větším jak pět set musí být ustavena dozorčí rada s počtem členů dělitelným třemi. Pokud se tito zaměstnanci nacházejí v pracovním poměru, je jedna třetina členů dozorčí rady volena zaměstnanci společnosti. Došlo tím k znovuzavedení zaměstnanecké participace, tedy kodeterminaci členů dozorčí rady.<sup>20</sup> Hlavním úkolem dozorčí rady akciové společnosti je dohlížet na výkon působnosti představenstva a na činnost společnosti. Za tím účelem je dozorčí rada oprávněna nahlížet do všech dokladů a záznamů týkajících se činnosti společnosti, jakož i kontrolovat, zda jsou účetní

---

<sup>16</sup> Viz ustanovení § 412 odst. 1 ZOK.

<sup>17</sup> V zemích uplatňujících tradiční dualistický systém vnitřní kontroly (jako např. Německo) je typická silnější pozice dozorčí rady, která jmenuje členy představenstva.

<sup>18</sup> Viz ustanovení § 448 odst. 1 ZOK.

<sup>19</sup> Ustanovení § 1 odst. 1 bod 1. německého zákona o třetinové účasti zaměstnanců v dozorčích radách (*Drittelbeteiligungsgesetz*). Dostupné z: <http://www.gesetze-im-internet.de/drittelbg/BJNR097410004.html#BJNR097410004BJNG000100000>.

<sup>20</sup> ŠUDOMA, Ondřej. Kodeterminace členů dozorčí rady - znovuzavedení zaměstnanecké participace. In: *Epravo.cz* [online]. 2016 [cit. 23.05.2017]. Dostupné z : <https://www.epravo.cz/top/clanky/kodeterminace-clenu-dozorci-rady-znovuzavedeni-zamestnanecke-participace-101734.html>.

zápisy vedeny řádně a má rovněž další oprávnění stanovená zákonem nebo stanovami.

Výše uvedené orgány nejsou jedinými možnými orgány a.s. Povinnost vytvářet zvláštní orgány může být zakotvena zvláštním zákonem nebo zakladatelským právním jednáním. Je tomu například u subjektů veřejného zájmu<sup>21</sup>, které musí za splnění zákonem stanovených předpokladů vytvářet nejméně tříčlenný výbor pro audit.<sup>22</sup>

Přestože v klasickém pojetí monistického systému vnitřní struktury akciové společnosti je řídicí a kontrolní funkce svěřena jedinému orgánu<sup>23</sup>, v případě monistického systému vnitřní struktury společnosti podle ZOK se místo představenstva a dozorčí rady zřizuje statutární ředitel a správní rada. Statutárním orgánem společnosti je statutární ředitel jmenovaný správní radou a přísluší mu tak obchodní vedení společnosti. Statutárním ředitelem může však být i předseda správní rady, čímž je umožněna kumulace funkcí, kdy předsedou správní rady a statutárním ředitelem bude tatáž osoba.

### 1.3 Veřejná obchodní společnost

„Veřejná obchodní společnost je společnost alespoň dvou osob, které se účastní na jejím podnikání nebo správě jejího majetku a ručí za její dluhy společně a nerozdílně“.<sup>24</sup> Společníky mohou být jak osoby fyzické, tak osoby právnické. Pokud je společníkem právnická osoba, musí určit pověřeného zmocněnce z řad fyzických osob, který za ni bude vykonávat společnická práva a povinnosti.<sup>25</sup> Založena může být za účelem správy vlastního majetku nebo k podnikatelskému účelu.<sup>26</sup> Jelikož správa vlastního majetku není podnikáním, nemůže být ani

---

<sup>21</sup> Viz ustanovení § 1a zákona o účetnictví.

<sup>22</sup> Viz ustanovení § 44 zákona o auditorech.

<sup>23</sup> Např. rada ředitelů (*board of directors*) v USA. Viz HILLMAN, Amy J., Thomas DALZIEL, *Boards of directors and firm performance: Integrating agency and resource dependence perspectives*, Academy of Management Review, roč. 28, č.3, 2003, s. 383-396.

<sup>24</sup> Viz ustanovení § 95 odst. 1 ZOK.

<sup>25</sup> ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 259. ISBN 978-80-7478-735-5.

<sup>26</sup> Viz ustanovení § 2 odst. 1 ZOK.

předmětem podnikání obchodní společnosti. Je tak možné dovodit, že ke správě vlastního majetku není nutné získat žádné úřední povolení.<sup>27</sup>

Za dluhy společnosti ručí společníci společně a nerozdílně, a to celým svým majetkem, přestože takový rozsah ručení není v zákonu o obchodních korporacích *expressis verbis* stanoven.<sup>28</sup> Vyplývá totiž z obecné povahy ručení.<sup>29</sup> Mezi povinnosti společníka patří v této souvislosti podílet se na ztrátě společnosti rovným dílem, povinnost loajality a povinnost dodržovat zákaz konkurence.<sup>30</sup> Na rozdíl od kapitálových společností zde nesmí společník podnikat v předmětu podnikání společnosti bez svolení všech ostatních společníků. Navíc nesmí být, s výjimkou koncernu, ani členem statutárního nebo jiného orgánu jiné obchodní korporace s obdobným předmětem podnikání.

Pro založení veřejné obchodní společnosti není na rozdíl od kapitálových společností vyžadována forma notářského zápisu. Není vyžadována ani vkladová povinnost. Společníci se však na ní mohou výslovně dohodnout ve společenské smlouvě. V tom případě je pak možné, aby svou vkladovou povinnost, pokud je stanovena ve společenské smlouvě, splnili provedením nebo prováděním práce nebo poskytnutím nebo poskytováním služby, neboť osobní charakter v.o.s. a neomezené solidární ručení společníků jsou předpokladem pro výjimku ze zákazu, že nepeněžitým vkladem nesmí být práce nebo služby.<sup>31</sup>

Co se týče orgánové struktury veřejné obchodní společnosti, skládá se z valné hromady a statutárního orgánu. ZOK postavil v § 44 odst. 1 najisto, že všichni společníci jsou nejvyšším orgánem veřejné obchodní společnosti. O otázkách souvisejících s existencí a fungování společnosti tak rozhodují všichni společníci. Statutárním orgánem jsou *ex lege* všichni společníci, a to za předpokladu, že všichni splňují podmínky pro výkon funkce.<sup>32</sup> Především se jedná

---

<sup>27</sup> Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 152/2007 ze dne 21. května 2008.

<sup>28</sup> Na rozdíl od úpravy v.o.s. v ObchZ.

<sup>29</sup> Srovnej ustanovení § 2018 a násl. NOZ.

<sup>30</sup> Viz ustanovení § 109 ZOK.

<sup>31</sup> ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 266. ISBN 978-80-7478-735-5.

<sup>32</sup> K tomu viz dispozitivní ustanovení § 46 ZOK.

o bezúhonnost ve smyslu živnostenského zákona. Statutárním orgán však nemůže být jiná osoba, než společník v.o.s.

Na základě charakteristiky veřejné obchodní společnosti můžeme uzavřít, že tato forma společnosti je vhodná především pro drobné a střední podnikatelské projekty, ve kterých sdružující se společníci vyžadují jednoduchou formu podnikatelského seskupení nezátíženou přílišným formalizmem.

## 1.4 Komanditní společnost

Komanditní společnost je dle § 118 ZOK „společnost, v níž alespoň jeden společník ručí za její dluhy omezeně (komanditista) a alespoň jeden společník neomezeně (komplementář)“. Z uvedené definice lze dovodit, že osobní povahu má komanditní společnost právě díky komplementářům.

Komplementáři zajišťují obchodní vedení společnosti a zastupování společnosti. Nevýhodou komanditní formy společnosti je solidární a neomezené ručení společníků, kteří navíc nesou povinnost vyrovnání případné ztráty společnosti. Tato nevýhoda však bývá často obcházena tím, že komplementářem je jiná právnická osoba, jejíž společníci neručí za závazky společnosti (typicky společnost s ručením omezeným).<sup>33</sup>

Komanditisté naproti tomu vnášejí do komanditní společnosti kapitálový prvek. Mají vkladovou povinnost, za dluhy společnosti ručí pouze omezeně a případnou ztrátu společnosti zásadně nehradí.<sup>34</sup> V těchto aspektech vykazují shodné znaky se společností s ručením omezeným. Výpočet vypořádacího podílu komanditisty se jednak stanoví podle pravidel upravených pro výpočet vypořádacího podílu společníka v s.r.o.<sup>35</sup>, jednak se ustanovení upravující

---

<sup>33</sup> JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích: s komentářem : s účinností od 1.1.2014 nahrazuje obchodní zákoník*. Praha: Grada, 2014, s. 14. ISBN 978-80-247-4834-4.

<sup>34</sup> Viz ustanovení § 118 - 128 ZOK.

<sup>35</sup> Viz ustanovení § 120 odst. 2 ZOK.

převoditelnost podílu společníka v s.r.o. použití přiměřeně na převoditelnost podílu komanditisty.<sup>36</sup>

Nově zavedenou s účinností od 1. lednu 2014 se stala možnost upravit ve společenské smlouvě komanditní společnosti ručení komanditistů za dluhy společnosti toliko do výše určité částky, tzv. komanditní sumy.<sup>37</sup> Její výše je obligatorně zapisovaná do obchodního rejstříku. Komanditní společnost jako forma obchodní společnosti tím měla být atraktivnější. Zatím však nárůst zájmu o komanditní společnosti nepozorujeme. Důvodem může být i skutečnost, že praxe dosud nereflektuje některé výhody této formy společnosti.<sup>38</sup>

Nejvyšším orgánem k.s. jsou všichni společníci, tedy komanditisté i komplementáři. Zákon o obchodních korporacích výslovně uvádí, že oba druhy společníků rozhodují společně, přičemž však hlasují zvlášť komplementáři a zvlášť komanditisté.<sup>39</sup>

Statutárním orgánem je pak každý komplementář splňující podmínky členství<sup>40</sup> shodně jako společník v.o.s. Statutárním orgánem mohou být nicméně pouze někteří komplementáři nebo i jeden komplementář, pokud tam stanoví společenská smlouva.

S ohledem na osobní povahu k.s. nemůže komplementář převádět svůj podíl v této společnosti. Na rozdíl od něho může komanditista nabývat podíl v společnosti derivativně, a to za obdobných podmínek, jež se uplatní pro převod podílu v s.r.o.

---

<sup>36</sup> Viz ustanovení § 123 ZOK.

<sup>37</sup> ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 282. ISBN 978-80-7478-735-5.

<sup>38</sup> viz Důvodová zpráva k zákonu o obchodních korporacích. In: *justice.cz* [online]. [cit. 10.06.2017]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Duvodova-zprava-k-ZOK.pdf>.

<sup>39</sup> Viz ustanovení § 125 odst. 2 ZOK.

<sup>40</sup> Dle ustanovení § 46 odst. 1 ZOK nemůže být členem orgánu obchodní korporace ten, kdo není bezúhonný ve smyslu zákona o živnostenském podnikání, a ani ten, u koho nastala skutečnost, jež je překážkou provozování živnosti.



## 2 Obchodní společnosti v rakouském právu

Rakouské právo zná z historických důvodů obdobné druhy společností, jaké nalezneme v právním řádu České republiky.<sup>41</sup> Základním předpisem upravujícím rakouské právo obchodních společností je zákon č. 114/1897 německého říšského zákoníku, o zvláštních občanskoprávních předpisech pro společnosti (*Unternehmensgesetzbuch*). Nejedná se o kodex, neboť úprava jednotlivých forem společností je obsažena ve zvláštních zákonech. Obchodní společnosti můžeme rovněž rozdělit na osobní a kapitálové. Osobními obchodními společnostmi jsou *Offene Gesellschaft*, jejíž právní úprava odpovídá veřejné obchodní společnosti, *Kommanditgesellschaft*, jež je protějškem komanditní společnosti a *Gesellschaft des bürgerlichen Rechts*, jakožto společnost založená podle občanského práva. Kapitálové obchodní společnosti tvoří *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, vykazující nejvíce shodných znaků s českou společností s ručením omezeným, a *Aktiengesellschaft* jako rakouská forma akciové společnosti. Kromě těchto forem společností zná rakouské právo např. *GmbH & Co. KG*. Jedná se o zvláštní formu KG<sup>42</sup>, ve které není osobně a neomezeně ručícím společníkem (komplementářem) fyzická osoba, nýbrž GmbH. Právě z důvodu propojení GmbH a KG se jedná o smíšenou formu obchodní společnosti. Cílem této zvláštní formy společnosti je vyloučit, příp. omezit odpovědnost osob vlastnicích společností.<sup>43</sup>

V této kapitole bude vzhledem k rozsahu, povaze a především tématu diplomové práce podána základní charakteristika těch obchodních společností, jež jsou protějškem českých obchodních společností a jejichž základní charakteristika byla podána v předchozí kapitole.

---

<sup>41</sup> Kromě obchodních společností se jedná i o společnost nebo tichou společnost dle § 2716 a násl., resp. § 2747 a násl. NOZ.

<sup>42</sup> Srovnej rozsudek Nejvyššího soudu (*Der oberste Gerichtshof*) sp. zn. 20b225/07p ze dne 29. května 2008.

<sup>43</sup> REICH-ROHRWIG, Johannes. *Das österreichische GmbH-Recht in systematischer Darstellung*. 2. Aufl. Wien: Manz, 1997, s. 438. ISBN 978-3-214-04664-4.

## 2.1 Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbH je podrobně upravena zákonem č. 58/1906 říšského zákoníku, o společnosti s ručením omezeným (*GmbH-Gesetz*). V tomto zákoně najdeme jak právní úpravu GmbH, tak i regulaci koncernu a přeměn GmbH.

GmbH může být založena společenskou smlouvou podepsanou nejméně dvěma společníky. GmbH-Gesetz umožňuje jako výjimku založení společnosti byť i jediným společníkem, který zakládá společnost prohlášením o založení společnosti (obdoba české zakladatelské listiny). Stejně jako v případě české společnosti s ručením omezeným, je i u GmbH pro zakladatelské právní jednání nezbytná forma notářského zápisu.

Základní kapitál je podstatně vyšší než v České republice. Činí 35.000,- Euro. Při založení musí splacený peněžní vklad představovat minimálně polovinu z této částky. Aby se tato právní forma otevřela většímu počtu fyzických a právnických osob, je od 1. března 2014 možné založit GmbH s tzv. privilegovaným základním vkladem ve výši 10.000 Euro.<sup>44</sup> V tomto případě musí být před vznikem společnosti splaceno peněžním vkladem min. 5.000 Euro. Nepeněžité vklady jsou v případě privilegovaného základního kapitálu vyloučeny a privilegium platí max. 10 let od zapsání společnosti do firemní knihy (*Firmenbuch*)<sup>45</sup> a musí být ve společenské smlouvě ujednáno již při založení. GmbH-Gesetz v § 10 odst. 1 stanoví, že z každého peněžitého vkladu musí být před vznikem společnosti splacena jedna čtvrtina, minimálně však 70 Euro. Pokud činí peněžitý vklad některého ze společníků méně než 70 Euro, musí být před vznikem společnosti splacen zcela.

Nejvyšším orgánem je valná hromada (*Hauptversammlung*), jejíž zasedání svolávají jednatelé nebo dozorčí rada. Usnášeníschopná je valná hromada, pokud

---

<sup>44</sup> Viz ustanovení § 10b GmbH-Gesetz.

<sup>45</sup> Firemní kniha je veřejný rejstřík vedený zemskými soudy (*Landesgerichte*), ve Vídni obchodním soudem ve Vídni (*Handelsgericht Wien*). Skládá se z hlavní knihy, která obsahuje zápisy do firemní knihy, a ze sbírky listin. Každá osoba zapsaná ve firemní knize získá tzv. *Firmenbuchnummer* (IČO) složené z několika číslic a písmene. V podmínkách České republiky odpovídá firemní knize obchodní rejstřík.

se jejího zasedání účastní společníci, jejichž souhrn vkladů tvoří alespoň 10 % základního kapitálu, pokud zákon nebo společenská smlouva nestanoví jinak. K přijetí usnesení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny přítomných společníků. Zvláštností je, že všichni společníci mohou svým rozhodnutím ukládat jednatelům společnosti závazné pokyny (*Weisungen*)<sup>46</sup>. Za účelem ochrany menšinových vlastníků musí být valná hromada svolána vždy, když o to požádají společníci, jejichž vklady činí alespoň 10 % základního kapitálu a uvedou důvod svolání. Pokud nebude valná hromada svolána v tomto případě do čtrnácti kalendářních dnů, můžou ji svolat sami.

Statutárním orgánem GmbH jsou jednatele (*Geschäftsführer*). Společnost musí mít minimálně jednoho jednatele, jímž bude být pouze fyzická, svéprávná osoba.<sup>47</sup> Zvláštností je, že určení jednatele ve společenské smlouvě není obligatorní náležitostí, avšak bez jmenování alespoň jednoho jednatele nezapíše soud společnost do firemní knihy.<sup>48</sup> Vhodné je rovněž jmenovat jednatelem (příp. prokuristou) osobu s obvyklým pobytem na území Rakouska, neboť dle § 15a GmbH-Gesetz může soud v naléhavých případech, pokud jednatele nejsou v Rakousku k dispozici, jmenovat na návrh osoby, která na tom osvědčí právní zájem,<sup>49</sup> tzn. nouzového jednatele (*Notgeschäftsführer*).

Změny oproti právní úpravě české doznává rovněž rakouská úprava dozorčí rady (*Aufsichtsrat*).<sup>50</sup> Dozorčí rada se skládá nejméně ze třech členů, kteří jsou voleni valnou hromadou.<sup>51</sup> Obligatorně je vytvářena tehdy, pokud (i) základní kapitál společnosti převyšuje 70.000 Euro a zároveň počet společníků je větší než padesát, nebo (ii) počet zaměstnanců ve společnosti je větší než tři sta, nebo (iii) jestliže GmbH kontroluje jiné společnosti a počet zaměstnanců ve všech společnostech překračuje tři sta, nebo (iv) jestliže je GmbH osobně ručícím společníkem v KG a zároveň počet zaměstnanců v této KG spolu s počtem

---

<sup>46</sup> Toto právo vyplývá z § 20 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 5 GmbH-Gesetz.

<sup>47</sup> Ustanovení § 15 odst. 1 GmbH-Gesetz.

<sup>48</sup> Dle § 146 odst. 1 písm. g) ZOK je naopak určení jednatelů ve společenské smlouvě povinností.

<sup>49</sup> Takovou osobou může být například obchodní partner nebo věřitel GmbH, její zaměstnanec nebo správní úřad.

<sup>50</sup> Ustanovení § 29 a násl. GmbH-Gesetz.

<sup>51</sup> Ustanovení § 30b odst. 1 GmbH-Gesetz.

zaměstnanců v GmbH je větší než tři sta. Úkolem dozorčí rady je mimo jiné dohlížet na činnost jednatelů, kterým může ukládat, stejně jako společníci svým rozhodnutím, závazné pokyny.

Jak je možno vidět, vykazuje rakouská právní úprava GmbH s českou úpravou s.r.o. mnoho shodných znaků. Existující rozdíly jsou především ekonomického rázu a stěžují založení GmbH oproti úpravě české, neboť je vyžadován o mnoho vyšší základní kapitál.

## 2.2 Aktiengesellschaft

Úpravu akciových společností nalezneme jednak v UGB, jednak v zákoně č. 98/1965 Spolkové Sbírky zákonů, o akciových společnostech (*Aktiengesetz*). Tento zákon upravuje jak vnitřní organizaci akciové společnosti, tak přeměny akciových společností. Rakouské právo umožňuje pouze dualistický systém vnitřní struktury společnosti, tedy zřízení představenstva a dozorčí rady.

Akciová společnost je společností s vlastní právní osobností, jejíž akcionáři se podílí svými vklady na základním kapitálu společnosti rozděleném na akcie bez toho, aniž by osobně ručili za závazky společnosti.<sup>52</sup> Může být založena dvěma a více zakladateli, od 8. října 2004 také jediným zakladatelem.<sup>53</sup> Pokud je založena jediným zakladatelem, musí být jmenovitě uveden ve firemní knize.

Základní kapitál činí nejméně 70.000 euro<sup>54</sup>, z čehož minimálně jedna čtvrtina musí být splacena ve formě peněžitých vkladů před založením společnosti. Pokud jsou do společnosti vnášeny vklady nepeněžitě, jmenuje soud externího auditora (*Gründungsprüfer*), který následně zkoumá, zda nedošlo k nadhodnocení nepeněžitých vkladů. Pokud dospěje k názoru, že k nadhodnocení došlo, má akcionář povinnost dorovnat rozdíl. Výslednou zprávu předloží externí auditor soudu a představenstvu. Stejně jako v případě úpravy akciové společnosti v ZOK, mohou mít i akcie vydané akciovými společnostmi založenými

---

<sup>52</sup> Ustanovení § 1 AktG.

<sup>53</sup> KREJCI, Heinz. *Unternehmensrecht*. 5., aktualisierte und erw. Aufl. Wien: Manz, 2013, s. 593. ISBN 9783214009762.

<sup>54</sup> Což je o 10.000 Euro méně, než v případě české akciové společnosti.

v Rakousku jmenovitou hodnotu nebo mohou být vydány kusové akcie bez jmenovité hodnoty.

Akciová společnost vytváří obligatorně tři orgány - valnou hromadu (*Hauptversammlung*), představenstvo (*Vorstand*) a dozorčí radu (*Aufsichtsrat*).

Valná hromada se musí konat nejméně jedenkrát za účetní období, a to nejpozději do osmi měsíců po skončení předchozího účetního období. Zasedání je řízeno předsedou dozorčí rady. Za účelem ochrany minoritních akcionářů musí být valná hromada svolána, pokud o to požádají kvalifikovaní akcionáři vlastníci akcie o jmenovité hodnotě v souhrnné hodnotě min. 5 % základního kapitálu.<sup>55</sup> Pro usnášeníschopnost valné hromady je dostačující, aby byl přítomný i jediný akcionář.<sup>56</sup>

Dozorčí rada je povinně zřizovaným orgánem každé akciové společnosti. Musí mít nejméně tři členy, kteří jsou voleni valnou hromadou společnosti na funkční období nepřesahující pět let. Po uplynutí funkčního období mohou být znovuzvoleni. I v případě rakouské akciové společnosti se uplatní tzn. kodeterminace členů dozorčí rady, pokud existuje ve společnosti podniková rada (*Betriebsrat*) nebo pokud se jedná o mateřskou společnost ve skupině, kdy jedna třetina členů dozorčí rady je delegována zástupci zaměstnanců.<sup>57</sup> Dozorčí rada rakouské akciové společnosti má více pravomocí, než její český protějšek. Jmenuje a odvolává členy představenstva, schvaluje roční účetní závěrku aj. AktG vyžaduje nejméně čtyři jednání dozorčí rady ročně, minimálně jednou za čtvrt roku.

Posledním povinně zřizovaným orgánem je představenstvo. AktG stanoví, že se představenstvo může skládat z jednoho nebo více členů.<sup>58</sup> Stanoví však, že jsou voleni dozorčí radou na období nejméně pěti let s možností znovuzvolení.

---

<sup>55</sup> Ustanovení § 105 odst. 3 AktG.

<sup>56</sup> Ustanovení § 121 odst. 1 AktG. Zákon o obchodních korporacích v § 412 odst. 1 oproti tomu vyžaduje, aby byli přítomni akcionáři, jejichž jmenovitá hodnota akcií přesahuje 30 % podílu na základním kapitálu.

<sup>57</sup> Jedná se o tzv. *Drittelparitätsprinzip*.

<sup>58</sup> Ustanovení § 70 odst. 2 AktG.

Členem mohou být pouze fyzické osoby, kapitálové i osobní obchodní společnosti jsou vyloučeny. Podstatným rozdílem oproti úpravě jednatelů v GmbH je, že v AG nejsou její členové vázáni pokyny valné hromady (*weisungsfrei*).

Akciová společnost má rovněž povinnost nechat ověřit účetní závěrku a výroční zprávu<sup>59</sup> auditorem, který je pro první účetní období společnosti jmenován zakladateli. Na období následující je volen valnou hromadou na návrh dozorčí rady. V případě nepravdivého výroku ručí vůči věřitelům společnosti.

### **2.3 Offene Gesellschaft**

Offene Gesellschaft je „společnost zapsaná pod vlastní firmou, jejíž společníci ručí za dluhy společnosti neomezeně a solidárně a jejich odpovědnost vůči věřitelům nemůže být omezena“.<sup>60</sup> Založena je společenskou smlouvou minimálně dvěma zakladateli. Zákon nestanoví žádné požadavky na formu zakladatelského právního jednání. Vzhledem k zápisu OG do firemní knihy se však písemná forma společenské smlouvy doporučuje. V případě OG není třeba (stejně jako u v.o.s.) vnášet do společnosti žádné peněžité či nepeněžité vklady. Pokud je základní kapitál ve společenské smlouvě stanoven, může být vklad společníka splacen jak v penězích, tak poskytnutím nebo poskytováním služeb.

Statutárním orgánem jsou všichni společníci. Pokud je však svěřeno vedení společnosti jen některým společníkům, jsou ostatní z obchodního vedení společnosti vyloučeni.

### **2.4 Kommanditgesellschaft**

Kommanditgesellschaft se rozumí „společnost vedená pod vlastní obchodní firmou, v níž je ručení vůči věřitelům společnosti zčásti omezeno na určitou částku (komanditisté), zčásti neomezené (komplementáři)“.<sup>61</sup> O založení platí totéž, co bylo stanoveno o OG. Ručení komanditistů končí, jakmile plně splatili svůj vklad do společnosti. Statutárním orgánem a orgánem oprávněným

---

<sup>59</sup> Zakládají se do firemní knihy do konce devátého měsíce od skončení předchozího účetního období.

<sup>60</sup> Ustanovení § 105 UGB.

<sup>61</sup> Ustanovení § 161 odst. 1 UGB.

zastupovat společnost jsou zásadně komplementáři. Ve společenské smlouvě může být ujednáno, že někteří komplementáři jsou ze zastupování vyloučeni nebo že komplementáři tvoří kolektivní orgán. Komanditisté nemohou být sice členem orgánu oprávněného zastupovat společnost, mohou se však státu prokuristy nebo jim může být udělena plná moc.

Jak je již zmíněno v úvodní pasáži této části, zvláštní formou komanditní společnosti je případ, kdy je neomezeně ručícím společníkem GmbH. V typickém případě jsou společníci GmbH současně komanditisty komanditní společnosti. Vedením komanditní společnosti je pak pověřena GmbH, jež je zase zastoupena svými jednatelem. To znamená, že povinností jednatelů GmbH je tak obchodní vedení komanditní společnosti, a to právě z titulu funkce jednatelů GmbH. Tito jednatele jsou následně odpovědní věřitelům komanditní společnosti a zároveň též komanditistům za porušení povinností souvisejících s vedením komanditní společnosti.<sup>62</sup> Forma GmbH & Co KG je v praxi volena především pro daňové účely a úpravu odpovědnosti.

---

<sup>62</sup> Establishing a business in Austria. In: *advantageaustria.org* [online]. leden 2016 [cit. 17-03-24]. Dostupné z: <http://www.advantageaustria.org/international/zentral/business-guide-oesterreich/investieren-in-oesterreich/standort-oesterreich/firmengruendung.en.html>.

### 3 Prvky právní konstrukce daní v České republice

V teorii finančního práva se rozlišují základní a vedlejší prvky právní konstrukce daní. Mezi základní prvky je právní vědou zařazován subjekt daně, daňový objekt (předmět), daňový základ a daňová sazba.<sup>63</sup> Někteří autoři řadí mezi základní prvky navíc splatnost daně. Engliš v této souvislosti požaduje, aby „povinnosti byly upraveny zákonem a v souvislosti s tím, aby byly normovány určitě, způsobem vylučujícím libovůli, s konkrétním stanovením povinného subjektu, sazby daně a způsobu placení daně, do něhož zahrnuje též časový aspekt (splatnost daně)“.<sup>64</sup> Z novějších autorů řadí rovněž Kubátová<sup>65</sup> či Jánošíková<sup>66</sup> mezi základní prvky daňové techniky mj. způsob placení daně, do něhož zahrnují též časový aspekt, tedy splatnost daně. V této kapitole bude proto v rámci základních prvků konstrukce daně pojednáno i o splatnosti daně.

#### 3.1 Subjekt daně

Zákonodárce neuvádí pozitivní definici subjektu daně. Výčet osob spadajících pod pojem daňového subjektu nalezneme v daňovém řádu, který daňovým subjektem rozumí takovou „osobu, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osobu, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně“<sup>67</sup>. Z této definice je patrné, že ani v případě daňového řádu není definován obsah pojmu daňový subjekt definičními znaky, nýbrž je toliko odkázáno na hmotněprávní úpravu, která určité osoby jako poplatníky nebo plátce daně označuje.<sup>68</sup> Jako přesnější a více odpovídající zásadě právní jistoty se jeví úprava

---

<sup>63</sup> BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 159. ISBN: 978-80-7179-254-3.

<sup>64</sup> ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství*. Praha: Melantrich a.s., 1937, sv. II, s. 193.

<sup>65</sup> KUBÁTOVÁ, Květa a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, s. 32 a násl. ISBN 80-7169-020-1.

<sup>66</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, s. 307. ISBN 978-80-7380-639-2.

<sup>67</sup> Ustanovení § 20 odst. 1 daňového řádu.

<sup>68</sup> Srovnej ustanovení § 20 odst. 1 daňového řádu.



poplatníka provedená již neúčinným zákonem o správě daní a poplatků, která obsahovala jak definici poplatníka, tak definici plátce daně.<sup>69</sup>

Pro účely daně z příjmů právnických osob používá ZDP v § 17 odst. 1 pouze pojem poplatníka, kdy do této kategorie řadí celkem osm taxativně vymezených kategorií poplatníků. V praxi nejčastější bude případ poplatníka - právnické osoby. Co se rozumí právnickou osobou, vymezuje NOZ.<sup>70</sup> Do této kategorie, podle níž je daň z příjmů právnických osob pojmenována, zahrnujeme jak obchodní společnosti a družstva založené dle ZOK, tak i právnické osoby založené na základě NOZ, jako sdružení fyzických a právnických osob, spolky, společnosti, odborové organizace, dále právnické osoby vzniklé podle zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích atd. Druhý okruh poplatníků tvoří organizační složka státu. Organizačními složkami státu jsou jednak orgány státu nebo správní úřady jako přímí vykonavatelé státní správy<sup>71</sup>, jakož i soudy, státní zastupitelství a jiné instituce, které zvláštní právní předpis označí za organizační složky státu.<sup>72</sup> Podílový fond a podfond akciové společnosti jsou upraveny zákonem č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech. Fondem penzijní společnosti, jenž je upraven v § 17 odst. 1 písm. e) ZDP, rozumíme pro účely ZDP veškeré fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření. Dalším daňovým subjektem je institut zavedený do českého právního řádu NOZ - svěřenský fond. Přestože svěřenský fond nemá právní osobnost, je i u něho nezbytné zdaňovat jeho příjmy, neboť i tento právní institut může být zřízen za účelem investování pro dosažení zisku, pokud se jedná o svěřenský fond zřízený k soukromému účelu. Pro svěřenský fond zřízený k veřejnému účelu platí, že dosažení zisku nebo provozování závodu nesmí být jeho hlavním účelem.<sup>73</sup> Dalším důvodem, pro který je vhodné zahrnout svěřenský fond do okruhu

---

<sup>69</sup> K tomu ustanovení § 6 odst. 2 a § 6 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

<sup>70</sup> Viz ustanovení § 20 NOZ.

<sup>71</sup> HENDRYCH, Dušan, Taisia ČEBIŠOVÁ et al. *Správní právo: obecná část*. 9. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016, s. 79. Academia iuris. ISBN 978-80-7400-624-1.

<sup>72</sup> Jedná se např. o Justiční akademii se sídlem v Kroměříži (§ 129 odst. 1 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích) nebo o Akademii věd České republiky se sídlem v Praze (§ 3 odst. 1 zákona č. 283/1992 Sb., o Akademii věd České republiky).

<sup>73</sup> K tomu ustanovení § 1449 odst. 2 a odst. 3 NOZ.

poplatníků daně z příjmů právnických osob, může být rovněž snaha zákonodárce zamezit nevhodnému daňovému plánování, při kterém by mohl být majetek účelově vyčleňován do svěřenských fondů a takto používán jako určitá platforma pro podnikání.<sup>74</sup> Pro případy, kdy se označení nerezidentů nemusí krýt s terminologií právních předpisů platných v České republice, se za účelem komplexního postižení všech forem poplatníků uplatní dle § 17 odst. 1 písm. g) ZDP pro zbytkovou množinu označení jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem.<sup>75</sup> Zatím poslední kategorií poplatníků daně z příjmů právnických osob upravuje s účinností k 1. lednu 2016 ZDP v § 17 odst. 1 písm. h). Jedná se o fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona č. 374/2015 Sb., o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu.<sup>76</sup> Garančním systémem finančního trhu se rozumí Fond pojištění vkladů, který byl právě zákonem o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu změněn na Garanční systém finančního trhu.<sup>77</sup>

Pro účely daně z příjmů fyzických osob, jenž je nezbytné zmínit v souvislosti se zdaněním příjmů společníků obchodních společností, jsou poplatníkem daně z příjmů fyzických osob fyzické osoby.<sup>78</sup> Plátce daně není v zákoně o daních z příjmů, v daňovém řádu, ani v žádném jiném zákoně definován. V jednotlivých ustanoveních zejména daňového řádu jsou uvedeny povinnosti plátce daně, a je tak vymezen obsah tohoto pojmu. Ustanovení vážící se ke zdanění příjmů společníků kapitálových obchodních společností je § 233 a násl. daňového řádu, které uvádí, jaké má povinnosti plátce daně v případě daně vybírané srážkou. Plátce daně je v takovém případě povinen vybrat nebo srazit daň nebo úhradu na zajištění daně a tuto sraženou daň odvést.

---

<sup>74</sup> Pro bližší informace o svěřenském fondu viz STRATIL, Jiří. Svěřenský fond - nástroj pro praní peněz či trust dle západního vzoru?. In: *Olomoucké debaty mladých právníků 2015*. Praha: Leges, 2015. s. 225-229. ISBN 978-80-7502-111-3.

<sup>75</sup> Srovnej Důvodovou zprávu k zákonu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *mfer.cz* [online]. 2013 [cit. 14.5.2017]. Dostupné z: <http://www.mfer.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>.

<sup>76</sup> Tento zákon, stejně jako novela zákona o daních z příjmů, byl přijat v souvislosti s implementací směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/49/EU ze dne 16. dubna 2014 o systémech pojištění vkladů (směrnice DGSD).

<sup>77</sup> Viz ustanovení § 198 a násl. zákona o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu.

<sup>78</sup> Ustanovení § 2 odst. 1 ZDP.

## 3.2 Daňový objekt (předmět)

Po stanovení osob a institutů, které jsou subjektem daně z příjmů z právnických osob, se zaměříme na další obligatorní konstrukční prvek daně, a to předmět daně. Předmět daně z příjmů právnických osob není vyjádřen jednotlivými kategoriemi, jako je tomu v případě předmětu daně z příjmů fyzických osob.<sup>79</sup> Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy (v případě daně z příjmů právnických osob hovoříme rovněž o výnosech) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.<sup>80</sup> Co se rozumí příjmem, nebylo vždy zcela zřejmé. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle ZDP se rozumí navýšení majetku poplatníka. Takové navýšení přitom musí být skutečné, nikoli pouze zdánlivé. Můžeme říci, že pro aplikaci daně z příjmů je nezbytné, aby se zvýšení majetku ve sféře poplatníka skutečně projevilo a bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Aplikaci této zásady i na příjmy právnických osob vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 7 Afs 94/2008-55 ze dne 9. července 2009.

Příjmy mohou mít navíc povahu jak peněžní, tak nepeněžní.<sup>81</sup> Široce upravený okruh předmětu daně z příjmů právnických osob je důvodem univerzality této daně.<sup>82</sup> Určení daňového objektu je základním předpokladem pro určení daňového základu, z něhož se následně daň z příjmů právnických osob vyměřuje.

V rámci předmětu daně je nezbytné zmínit fakultativní daňový prvek, kterým jsou určité příjmy, jež jsou z předmětu daně vyloučeny. Příjmy, jež nejsou předmětem daně, upravuje ZDP v ustanovení § 18 odst. 2. Jedná se a) o příjmy získané nabytím akcií podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby. Jinými osobami zákon rozumí české nebo zahraniční

---

<sup>79</sup> Viz ustanovení §§ 6-10 ZDP.

<sup>80</sup> BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 207. ISBN: 978-80-7179-254-3.

<sup>81</sup> Viz ustanovení § 22 odst. 4 ZDP.

<sup>82</sup> PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů. S komentářem 2016*. 16. aktualizované vydání. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2016, s. 278. 978-80-7554-11-9.

právnícké nebo fyzické osoby.<sup>83</sup> Dále do předmětu daně z příjmů právnických osob nejsou zahrnuty b) příjmy oprávněných osob podle zvláštních zákonů. Jedná se o příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad podle zákonů o soudní rehabilitaci, o mimosoudních rehabilitacích, o zmírnění následků některých majetkových křivd, o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku apod. Třetí okruh tvoří c) příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou.<sup>84</sup> Správa úložišť radioaktivních odpadů je financována prostřednictvím státního rozpočtu z prostředků jaderného účtu. Příjmy jaderného účtu tvoří zejména poplatky za ukládání radioaktivních odpadů, výnos z operací s peněžními prostředky jaderného účtu na finančním trhu, příjmy Správy úložišť radioaktivních odpadů a dotace, peněžní dary a granty.<sup>85</sup> Čtvrtou kategorií, která je vyňata z daně z příjmů právnických osob, jsou d) příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit. Evropským soudem může být dle čl. 37, 39 a 41 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod přiznáno jednak spravedlivé zadostiučinění v penězích, jednak vzato na vědomí, že strany uzavřely v určité fázi řízení smír. Evropský soud pro lidská práva tak logicky požaduje, aby přiznaná částka byla *de facto* chápána jako netto částka, tedy částka po zdanění a až následně by byla částka přiznaná na spravedlivém zadostiučinění případně navýšena o zdaněné této částky o vnitrostátní sazbu. Zakotvení tohoto pravidla se tak jeví jako velice rozumné, neboť částka přiznaná Evropským soudem pro lidská práva by mohla podléhat v různých státech různé sazbě daně. Jako rozumnější je tedy nezdaňovat tuto částku, aby všem, kterým bylo přiznáno přiměřené zadostiučinění, skutečně tuto částku také získali a nevznikaly neodůvodněné rozdíly mezi jednotlivými státy. Předposledním okruhem vyloučeným z předmětu daně z příjmů právnických osob je vynětí personální a týká se e) příjmů zdravotních pojišťoven zřízených zvláštním právním předpisem.

---

<sup>83</sup> Viz ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb, podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby.

<sup>84</sup> Srovnej § 36 ZDP.

<sup>85</sup> K tomu viz ustanovení § 115 odst. 2 zákona č. 263/2016 Sb., atomový zákon.

Předmětem daně nejsou příjmy plynoucí z pojistného na veřejné zdravotní pojištění<sup>86</sup>, příjmy sankčního charakteru jako pokuty uložené za neplnění povinností pojištěnců<sup>87</sup> nebo penále plynoucí od plátců pojistného<sup>88</sup> atd. Nakonec stanoví ZDP v § 18 odst. 2 písm. f), že předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku a úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostorů. Jelikož se bude většinou jednat o jediné příjmy, kterými bude společenství vlastníků jednotek disponovat, můžeme dovodit, že nebude nutné podávat daňové přiznání, pokud společenství vlastníků jednotek bude mít toliko příjmy, jež nejsou předmětem daně nebo příjmy od daně osvobozené nebo podléhající srážkové dani, a tedy nevykáže základ daně.<sup>89</sup>

Dalším fakultativním, s předmětem daně úzce a neodmyslitelně spjatým konstrukčním prvkem daně, je osvobození od daně.<sup>90</sup> Příjmy osvobozené od daně jsou takové příjmy, jež sice předmětem daně jsou, avšak nejsou zdaňovány. Osvobozením od daně rozumíme výjimky ze všeobecné daňové povinnosti ke konkrétní dani. Daňová povinnost tak *ex lege* nenastane. ZDP stanoví relativně dlouhý taxativní výčet příjmů osvobozených od daně z příjmů právnických osob. Jedná se např. o osvobození od daně členského příspěvku podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatý zájmovým sdružením, spolkem, odborovou organizací, politickou stranou nebo politickým hnutím, profesní komorou s nepovinným členstvím s výjimkou Hospodářské komory České republiky a Agrární komory České republiky.<sup>91</sup> Jedná se tedy o subjekty s nepovinným členstvím, ve kterém se občané sdružují na základě své svobodné vůle. Jinou povahu než tyto subjekty mají obchodní společnosti, jako např. akciová společnost, jejímž cílem je soustředění kapitálu, investování, podnikání a dosahování zisku. Členství v akciové společnosti založené vlastnictvím akcií tak

---

<sup>86</sup> Ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) bod 1 ZDP.

<sup>87</sup> Ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) bod 2 ZDP.

<sup>88</sup> Ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) bod 3 ZDP.

<sup>89</sup> K tomu srovnej ustanovení § 36 odst. 9 písm. b) a § 38mb písm. b) ZDP.

<sup>90</sup> Ustanovení § 19 a 19b ZDP.

<sup>91</sup> Viz ustanovení § 19 odst. 1 písm. a) ZDP.

nelze srovnávat s hrazením členských příspěvků. Rovněž akcionáři mají jiná práva než členové výše uvedených subjektů s nepovinným členstvím.<sup>92</sup>

Z důvodu rekonstrukce soukromého práva provedeného NOZ, nabytí k 1. lednu 2014 účinnosti nový § 19b ZDP upravující osvobození bezúplatných příjmů. Obsahuje jednak úpravu osvobození příjmů z nabytí dědictví nebo odkazu<sup>93</sup>, příjem v podobě majetkového prospěchu, pokud v úhrnu příjmy z tohoto majetkového prospěchu od téže osoby nepřesáhnou ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, částku 100.000 Kč u vydlužitele při bezúročném zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose, jednak úpravu osvobození bezúplatného příjmu obmyšleného v případě svěřenského fondu a veřejně prospěšného poplatníka.

### 3.3 Základ daně

ZDP obsahuje zásadu, že základ daně není ovlivněn daňově nečinnými příjmy, tedy příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů a jsou z ní tedy vyjmuty, a dále příjmy, jež jsou od daně z příjmů osvobozeny. Dále je stanoveno, že základem daně se rozumí rozdíl, o který daňově účinné výnosy převyšují daňově účinné náklady, tedy výdaje, které lze podle ZDP použít ke snížení daňového základu.

Významnou zásadou je zásada věcné a časové souvislosti daňově účinných příjmů a výdajů (výnosů a nákladů) v daném zdaňovacím období.<sup>94</sup> Jednu ze základních účetních zásad, která hovoří o tom, že účtování nákladů a výnosů patří do období, se kterým věcně a časově souvisí, aniž by bylo bráno v potaz, kdy došlo k reálnému pohybu peněz, nazýváme akruální princip. U výnosů je věcná souvislost určena realizací výkonů. Můžeme tedy říci, že se výnosy vykazují do období splnění dodávky dle sjednaných dodacích podmínek. Tímto okamžikem tak nemusí být vždy předání odběrateli, ale např. předání přepravci atd. Různé

---

<sup>92</sup> K tomu náleží Ústavního soudu Pl. ÚS sp. zn. 56/05 ze dne 27. března 2008.

<sup>93</sup> Na rozdíl od zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, účinného do 31. prosince 2013, se v případě osvobození od daně u příjmů z nabytí dědictví a odkazu nejedná pouze o osvobození parciální, nýbrž se uplatní univerzální princip.

<sup>94</sup> Viz ustanovení § 23 odst. 1 ZDP.

možnosti úpravy jsou uvedeny v dodacích podmínkách Incoterms.<sup>95</sup> Časová souvislost pak znamená, že v případě obtížného určení nebo neexistence věcné souvislosti účtujeme náklady i výnosy do období, se kterým věcně souvisejí. Typicky se jedná o nájemné, úroky apod., tedy takové platby, které jsou vždy za určité období.

Nejvyšší správní soud k aktuálnímu principu uvádí: „Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.“<sup>96</sup> Obchodní společnosti by tak uzavíráním fiktivních obchodů obcházely svou daňovou povinnost. Jednáním *praeter legem* však nebude, pokud daňový subjekt v souvislosti s plněním realizovaným v jednom kalendářním roce, uplatní náklady, jež mu v souvislosti s tímto plněním vznikly v následujícím kalendářním roce v následujícím zdaňovacím období. O tři roky později rozvádí Nejvyšší správní soud princip věcné a časové souvislosti daňově účinných nákladů a výnosů a staví najisto, že: „...abstraktně vzato není žádných hmotněprávních překážek (procesněprávními překážkami, jako např. uplynutím lhůt k podání dodatečného daňového přiznání, není na tomto místě důvodu se zabývat) k tomu, aby stěžovatel náklady v souvislosti se zakázkou, které chtěl daňově uplatnit ve zdaňovacím období 1999, které mu však vznikly až v roce 2000, neuplatnil ve zdaňovacím období 2000, prokáže-li, že byly skutečně vynaloženy v souvislosti s touto zakázkou. Princip věcné a časové souvislosti daňově uznatelných výdajů se zdanitelnými příjmy totiž je nutno vykládat v souvislosti s povahou podnikatelské činnosti daňového subjektu a povahou plnění, která poskytuje či přijímá. Jestliže tedy daňový subjekt v souvislosti se zakázkou, kterou realizoval ve své podstatě v roce 1999, měl dodatečně náklady i v roce 2000, je nutno tyto náklady zásadně považovat za

---

<sup>95</sup> Pro jednotlivá pravidla viz Incoterms. In *icc-austria.org* [online]. [cit. 13.04.2017]. Dostupné z: <https://www.icc-austria.org/index.php?lang=de&pid=incoterms&acceptCookies=1>.

<sup>96</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 44/2003 ze dne 1. dubna 2004.

daňově uznatelné.“<sup>97</sup> Svá tvrzení Nejvyšší správní soud potvrzuje a dále rozvádí i v rozhodnutích následujících.<sup>98</sup>

Pro výpočet základu daně se vychází u poplatníků, kteří nevedou účetnictví z rozdílu mezi příjmy a výdaji, u ostatních poplatníků pak z výsledku hospodaření, což bude případ obchodních společností.<sup>99</sup> Pokud jsou výnosy větší než náklady, dosáhla společnost zisku. V opačném případě utrpěla ztrátu. Následně dochází k úpravě základu daně, o čemž bude blíže pojednáno v následující části.

### 3.3.1 Samostatný základ daně

Ne všechny výnosy a náklady tvoří jediný základ daně. Samostatný základ daně, jenž se týká fyzických i právnických osob, je takový základ daně, z něhož je daň vybírána srážkou u zdroje při výplatě příjmu ve výši zvláštní sazby daně. Tento samostatný základ daně je tvořen veškerými příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobných plnění, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí poplatníkům ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období.<sup>100</sup> Příjmy z vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění zahrnovaná do samostatného základu daně lze snížit o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu. Při stanovení samostatného základu daně se uplatní zásada, že každý samostatný základ daně se stanoví jako hrubý příjem nesnížený o náklady a odpochty.<sup>101</sup>

### 3.4 Sazba daně

Sazbou daně se rozumí podíl daně připadající na daňový základ. Určení výše daňové sazby je zpravidla věcí vládní politiky a směřování státu. U všech

---

<sup>97</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 36/2006 ze dne 16. května 2007.

<sup>98</sup> Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 72/2006 ze dne 25. dubna 2007 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 132/2008 ze dne 19. února 2009, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 140/2014 ze dne 16. prosince 2014 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 24/2016 ze dne 25. května 2016.

<sup>99</sup> Ustanovení § 23 odst. 2 ZDP.

<sup>100</sup> Ustanovení § 20b ZDP.

<sup>101</sup> VANČUROVÁ, Alena, Lenka, LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, s. 125. ISBN 978-80-87480-23-6.



právnických osob je v současné době uplatňována lineární sazba daně, tedy taková sazba, která je nezávislá na pohybu daňového základu.

Přestože v doporučení Rudingovy komise EU směřované České republice a ostatním státům přistoupiším k Evropské unii v roce 2004 se doporučuje, aby sazba daně z příjmů právnických osob činila minimálně 30 %, aby se omezila nadměrná daňová soutěž mezi členskými zeměmi určená k přilákání snadno přemístitelných investic anebo zdanitelných zisků mnohonárodních společností, je v České republice od roku 2010 konstantní výše obecné sazby daně z příjmů právnických osob, a to ve výši 19 %.<sup>102</sup> V porovnání se sazbami daně v některých vyspělých evropských zemích jako Francie, Velká Británie či Itálie, se jedná o spíše nižší daňovou sazbu.<sup>103</sup> Nižší sazba daně většinou indikuje na vstřícný postoj země k zahraničním investorům, což je rovněž případ České republiky.

Výjimky z 19% sazby daně stanoví ZDP v § 21 odst. 2 až 5 u investičních společností a investičních fondů. Základ daně základního investičního fondu po úpravách a po zaokrouhlení je zdaňován 5% sazbou. Fond penzijní společnosti nebo instituce penzijního pojištění s výjimkou penzijní společnosti nebo obdobné společnosti obhospodařující fondy obdobné fondům penzijního pojištění svůj základ daně nezdaňují. Samostatný základ daně uvedený v § 20b ZDP je zdaňován 15% sazbou daně.

Daň se vypočte jako součin sazby daně a základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů.<sup>104</sup>

### 3.5 Splatnost daně

Poplatník je povinen po uplynutí zdaňovacího období, za které se daň vyměřuje, podat daňové přiznání, daň si sám vypočítat a zaplatit ji místně příslušnému finančnímu úřadu, popřípadě tomuto správci daně uhradit rozdíl mezi

---

<sup>102</sup> Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market. In: *ec.europa.eu* [online]. 23.10.2001 [cit. 11.03.2017]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/company\\_tax\\_study\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/company_tax_study_en.pdf).

<sup>103</sup> Pro srovnání výše daňové zátěže v evropských zemích viz Výše daní jednotlivých zemí v Evropě. In: *finance.cz* [online]. 01.01.2011 [cit. 13.5.2017]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/prehled-dani-v-eu/>.

<sup>104</sup> Ustanovení § 21 odst. 1 ZDP.

zaplacenými zálohami na daň a daní tvrzenou v daňovém přiznání, je-li vypočtená daň vyšší, a to v zákonné lhůtě pro podání přiznání. Na úhradu skutečné výše daně se započtou pouze zálohy, jejichž lhůty splatnosti spadaly do příslušného zdaňovacího období, zaplacené před uplynutím zákonné lhůty pro podání daňového přiznání.<sup>105</sup>

Stanovení konkrétní lhůty, ve které je daň splatná, nalezneme v § 135 odst. 3 daňového řádu: „Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení“. Pokud činí zdaňovací období nejméně 12 měsíců, podává se daňové přiznání nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období.<sup>106</sup> V případě, že daňový subjekt má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo pokud jeho daňové přiznání zpracovává a podává zplnomocněný daňový poradce nebo advokát, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího řízení.

### 3.6 Zdaňovací období

Přestože zdaňovací období není obligatorním konstrukčním daňovým prvkem, pro účely porovnání s právní úpravou rakouskou považujeme za vhodné ho zmínit.

Zdaňovacím obdobím se rozumí časový úsek, za nějž se zjišťuje objekt daně, základ daně a za který se daň v příslušné výši vyměřuje.<sup>107</sup> Zdaňovacím obdobím je zásadně kalendářní rok. Statutární nebo nejvyšší orgán společnosti může rozhodnout, že účetním obdobím bude tzv. hospodářský rok. Účetní období poté začíná k prvnímu dni kalendářního měsíce odlišného od měsíce ledna.<sup>108</sup> Pokud společnost změní zdaňovací období v průběhu své existence, vznikne jí oznamovací povinnost finančnímu úřadu.<sup>109</sup> Aby se zabránilo daňovým

---

<sup>105</sup> Daň z příjmů. In: *businessinfo.cz* [online]. 06.01.2017 [cit. 27.05.2017]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-90889.html#c1>.

<sup>106</sup> Pokud se jedná o roční zdaňovací období končící 31. prosince, pak lhůta pro podání daňového přiznání je v souladu s § 33 odst. 1 daňového řádu 1. dubna.

<sup>107</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, s. 145. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4.

<sup>108</sup> Viz ustanovení § 3 odst. 2 zákona o účetnictví.

<sup>109</sup> Změna účetního období z kalendářního na hospodářský rok se finančnímu úřadu oznamuje dle § 3 odst. 5 zákona o účetnictví.

podvodům a nedocházelo k účelovým změnám zdaňovacího období, může účetní jednotka provést takovou změnu za účetní období pouze jednou.

V určitých případech může být účetní období delší než 1 rok. Jestliže je účetní období delší než 12 měsíců, bude mít společnost také zdaňovací období delší než 12 měsíců. „Účetní období může být delší než 12 měsíců

- a) při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku
- b) při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku
- c) stanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců před počátkem běžného účetního období
- d) stanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období
- e) případně-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky nebo rozdělované účetní jednotky do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny do veřejného rejstříku.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> Ustanovení § 3 odst. 4 zákona o účetnictví.

## **4 Zdaňování českých obchodních společností a jejich společníků**

### **4.1 Kapitálové obchodní společnosti**

Předmětem daně kapitálových společností jsou podle ustanovení § 18 ZDP příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Při stanovení základu daně se postupuje podle ustanovení § 23 ZDP upravujícího základ daně a položky snižující a zvyšující základ daně. Východiskem pro zdanění je § 23 odst. 2 a 10 ZDP, podle kterých se při zjištění základu daně vychází z účetnictví, a to z výsledku hospodaření, kterým může být buď zisk, nebo ztráta. Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví je v druhém kroku nutné upravit podle pravidel uvedených v ZDP.

Přitom se vychází z ustanovení §§ 24 a 25 ZDP. Základ daně se zvyšuje o daňově neuznatelné náklady. Z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP vyplývá základní podmínka pro daňové uznání nákladů, a to skutečnost, že náklad byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Přitom je možné odkázat na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Ca 421/97-28 ze dne 20. března 1998, podle kterého nákladem daňově uznatelným je takový náklad, který má přímou a bezprostřední vazbu na podnikatelskou činnost společnosti. Jedná se tedy o náklad, který byl použit takovým způsobem, že lze prokázat jeho konkrétní souvislost s předmětem podnikání. Ustanovení § 24 uvádí příkladmo, které náklady jsou daňově uznatelné. Jedná se např. o odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, které jsou vypočteny podle ustanovení 26 až 33 ZDP.

V případě daně z nemovitých věcí, daně z nabytí nemovitých věcí, smluvních pokut a úroků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů je podmínkou daňové uznatelnosti uhrazení. V těchto případech se může stát, že ve zdaňovacím období zaúčtované náklady nebudou uhrazeny. Pak tedy budou položkou zvyšující základ daně a následně v roce uhrazení položkou snižující základ daně. V případě nákladů na pracovní cesty ZDP limituje uznatelnou částku nákladů s odkazem na ustanovení zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Speciálně je upraven případ postupování a odpisu pohledávek. V případě postoupení pohledávky je nákladem daňově uznatelným jmenovitá hodnota pohledávky do výše příjmu plynoucího z postoupení. Tyto příjmy lze zvýšit také o vytvořenou opravnou položku k pohledávce podle ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Nákladem daňově uznatelným jsou případy odpisů pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Jedná se např. o pohledávku za dlužníkem, u něhož soud zrušil konkurs proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty a dále o pohledávku za dlužníkem, který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení. Výsledkem insolvenčního řízení se rozumí nabytí právní moci rozhodnutí o zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku podle § 144 insolvenčního zákona nebo zrušení konkursu po obdržení zprávy insolvenčního správce o splnění rozvrhového usnesení podle § 308 insolvenčního zákona nebo splnění reorganizačního plánu podle § 364 insolvenčního zákona nebo splnění oddlužení podle § 413 insolvenčního zákona. Daňově uznatelným nákladem je tvorba opravných položek k pohledávkám podle zákona o rezervách, odpis pohledávky do výše kryté rozpuštěním opravné položky vytvořené podle zákona o rezervách.

Ustanovení § 25 ZDP uvádí příkladmo, které náklady nejsou daňově uznatelné. Jedná se o výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku podle § 26 a násl. ZDP, jejichž vstupní cena se uplatní v nákladech formou odpisů. Dále nejsou daňovým nákladem nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnancům ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická, vzdělávací a sportovní zařízení a ve formě příspěvku kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce. Významně je regulována daňová uznatelnost nákladů z úvěrových finančních nástrojů, kterými se rozumí úvěr, zápůjčka, dluhopis, vkladní list, vkladový certifikát a směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky.

Základ daně se dále upravuje podle ustanovení § 23 odst. 3 ZDP. Již delší dobu je v českém právním řádu zaveden institut tzv. „dodání závazků“ podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP, kdy se zvýší základ daně o výši neuhrazeného dluhu zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídající pohledávce, od jejíž

splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo která se promlčela. Uvedené se týká závazků, z jejichž titulu byl uplatněn výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Po zavedení dodanění polhůtních závazků však vznikla celá řada výkladových problémů. Konkrétními nejasnostmi a nastíněním možných východisek se zabývám v kapitole 7.5 věnované úvahám *de lege ferenda*.

Od základu daně je možné odečíst bezúplatná plnění podle ustanovení § 20 odst. 8 ZDP. V úhrnu lze odečíst maximálně částku ve výši 10 % ze základu daně a hodnota jednoho bezúplatného plnění činí minimálně 2.000 Kč. Podmínkou pro odečet darů je, že dar je poskytnut definované osobě na určené účely. Jako odečet lze uplatnit např. dary právnickým osobám se sídlem v ČR na vědu a vzdělávání, kulturu a školství, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže atd. Velmi úzce je vymezen okruh příjemců – fyzických osob. Jedná se např. o fyzické osoby, které poskytují zdravotní služby, provozují školy nebo zařízení na ochranu opuštěných zvířat. Dále jsou dary odečitatelnou položkou v případě příjemců fyzických osob, které jsou poživateli invalidního důchodu nebo jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby.

Dále je možné uplatnit jako odečet ze základu daně daňovou ztrátu, která byla vyměřena za předchozí zdaňovací období. Ztrátu lze uplatnit nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.<sup>111</sup>

Před několika lety byl zaveden odečet na podporu výzkumu a vývoje. Podmínkou je, že se jedná o výdaje na experimentální a teoretické práce, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií a výrobu funkčního vzorku nebo prototypu a jsou evidovány v účetnictví odděleně.

Poté se vypočte z upraveného a na 1.000 Kč dolů zaokrouhleného základu daně daň z příjmů právnických osob. Obecně činí sazba daně 19 % s výjimkami, např. u základního investičního fondu, kde je 5% sazba.

Následně je možné uplatnit slevy na dani. Jako příklad uveďme, že z titulu podpory zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností je možno

---

<sup>111</sup> Ustanovení § 34 odst. 1 věta *in fine* ZDP.

uplatnit slevu ve výši 18.000 Kč za jednoho pracovníka se změněnou pracovní schopností a 60.000 Kč za pracovníka s těžším zdravotním postižením. Rozhodující je podle § 35 ZDP průměrný roční přepočtený počet těchto pracovníků.

#### **4.1.1 Společníci kapitálových obchodních společností**

Dále je třeba uvést, jakým způsobem jsou v České republice zdaněny příjmy společníků společností s ručením omezeným a akcionářů z podílů na zisku, pokud je podíl na zisku vyplácen fyzickým osobám. Tyto příjmy se zahrnují do tzv. kapitálových příjmů uvedených v § 8 ZDP a jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP. Sazba daně činí 15 %. Výjimku tvoří společníci a akcionáři, kteří jsou nerezidenty Evropské unie nebo států, se kterými má ČR uzavřena dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V tomto případě činí sazba daně 35 %. Daň se vybírá srážkou podle § 38d ZDP. Fakticky tedy daň srazí plátce daně, kterým je kapitálová obchodní společnost. Poplatník, tedy společník nebo akcionář, obdrží již čistý příjem. Daň se srazí při výplatě nejpozději do konce třetího měsíce od měsíce rozhodnutí valné hromady o schválení účetní závěrky a výplatě podílů na zisku. Daň je třeba odvést na účet správce daně do konce měsíce následujícího po provedení srážky daně.

*Příklad:* Pro zjednodušení předpokládejme, že základ daně je ve stejné výši jako hospodářský výsledek před zdaněním, tj. součet položek zvyšujících základ daně je stejný jako součet položek snižujících základ daně. Docílí-li společnost hospodářský výsledek před zdaněním, tj. v našem případě základu daně, ve výši 100 tis. Kč, bude tato částka zdaněna nejprve daní z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Zisk po zdanění daní z příjmů právnických osob tak bude 81 tis. Kč. Za předpokladu použití celého zisku na výplaty podílů na zisku společníkům - fyzickým osobám - dochází ke zdanění srážkovou daní ve výši 15 % z 81 tis. Kč. Srážková daň poté bude 12,15 tis. Kč. Částka vyplacená společníkům tak činí 68,85 tis. Kč a celkové daňové zatížení při výplatě podílů na zisku je 31,15 %.

## 4.1.2 Vybrané daňově neuznatelné náklady

### Benefity zaměstnancům<sup>112</sup>

Ustanovení o daňové neuznatelnosti zaměstnaneckých benefitů je výrazem daňové symetrie. Pokud má plnění (ať už příjem, či výdaj) na jedné straně daňového vztahu zvýhodněný daňový režim, pak na druhé straně stejného vztahu zvýhodněn daňově být nemá. V případě benefitů poskytovaných zaměstnancům dochází za splnění dalších předpokladů<sup>113</sup> k osvobození nepeněžních plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní nebo sportovní akce, příp. použití zdravotnických, vzdělávacích nebo rekreačních zařízení.<sup>114</sup> Tyto benefity jsou osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti za předpokladu, že na straně zaměstnavatele, jenž je poskytuje, nejsou náklady na taková plnění daňově účinné jakožto daňový výdaj. Na straně zaměstnavatele nejsou tyto náklady daňově uznatelné. V případě poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20.000 Kč za zdaňovací období. Do tohoto limitu se počítají i plnění rodinným příslušníkům.

### Výdaje na reprezentaci<sup>115</sup>

Jedním z nejznámějších daňově neuznatelných nákladů jsou výdaje na reprezentaci. Výdaje na reprezentaci nemohou být považovány za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zákon o daních z příjmů neuvádí definici reprezentace, zato demonstrativně uvádí výdaje na reprezentaci, mezi něž řadí zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary.<sup>116</sup> Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.

---

<sup>112</sup> Ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

<sup>113</sup> Pokud jsou nepeněžní plnění poskytnutá z fondu kulturních, a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo na vrub výdajů, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

<sup>114</sup> Ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

<sup>115</sup> Ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

<sup>116</sup> Dtto.



K výdajům na reprezentaci se váže bohatá judikatura. V rozsudku z roku 2004 Nejvyšší správní soud rozhodl, že tzv. nestandardní výdaje, jako např. plnění poskytované ve formě služeb poskytovaných účastníkům prodejních zájezdů za cenu nižší, než jsou samotné náklady na prodejní zájezd, je výdajem daňově neuznatelným.<sup>117</sup> V uvedeném rozhodnutí posuzoval Nejvyšší správní soud oprávněnost aplikace § 24 ZDP. Hlavní činností poplatníka byl nákup a prodej zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej zboží v rámci prodejních zájezdů. V rámci těchto prodejních zájezdů poplatník nabízel jízdu parníkem bezplatně, tedy jako dar, nabízená cena zájezdu ve výši 140 Kč zdaleka nemohla pokrýt vynaložené náklady spojené s poskytnutými službami klientům (autobusová doprava, doprava lodí, kulturní akce, stravování, upomínkové předměty, letáky apod.). Nejvyšší správní soud je toho názoru, že výdaje spojené s poskytnutím služeb účastníkům akcí, byť lze tyto považovat za potenciální zákazníky, ve formě stravování, dopravy a poskytnutí upomínkových předmětů, však nejsou výdaji, u nichž lze shledat přímou věcnou a časovou souvislost s prodejem výrobků či služeb a nelze je proto podřadit pod § 24 odst. 1 ZDP. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že v případě akcí poplatníka se nejednalo o poskytování služeb cestovního ruchu, přičemž v takovém případě by bezesporu náklady spojené s dopravou a stravováním byly výdaji ve smyslu § 24 ZDP s nárokem na odpočet dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť o věcné souvislosti není pochyb.

V jiném případě rozhodoval Nejvyšší správní soud o daňové uznatelnosti poskytování bonusu ve formě dálniční známky a poukázky na nákup pohonných hmot ve výši 1.000 Kč.<sup>118</sup> Ve svém rozhodnutí uvedl, že „mezi příjmy a výdaji ve zdaňovacím období musí existovat přímý a bezprostřední vztah. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším

---

<sup>117</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 170/2004 ze dne 23. srpna 2005.

<sup>118</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 6/2011 ze dne 22. dubna 2011.

obcházejícím jeho smysl.“<sup>119</sup> Nejvyšší správní soud uvedl, že výdaje na bonusy ve formě dálničních známek a poukázek na nákup pohonných hmot nepředstavují daňově uznatelné výdaje na reklamu, neboť dle názoru soudu poskytnutí bonusu v daném případě nemělo zákazníky primárně informovat či přesvědčit, aby se obrátili se zakázkou na stěžovatele, což je právě pro reklamu příznačné a shrnuje, že ve skutečnosti tak cena předmětného bonusu nepředstavovala nic jiného než snížení ceny poskytované služby zákazníkům. To je samozřejmě možné, nicméně nikoli cestou daňového odpočtu. Právě proto nejsou jako daňově uznatelné výdaje akceptovány dary, které daňový subjekt poskytuje zákazníkům za využití jeho služeb (s výjimkou symbolických propagačních materiálů), jelikož v opačném případě by se nejednalo o nic jiného než o daňové zvýhodnění snížené ceny této služby.<sup>120</sup>

### **Pravidla nízké kapitalizace<sup>121</sup>**

Pravidla nízké kapitalizace se v mezinárodní literatuře řadí do opatření proti zneužívání daňových systémů, která by měla zabraňovat případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zabránit spekulativnímu snižování zisku mezi kapitálově či jinak spřízněnými osobami.<sup>122</sup> Pravidla jako taková patří do skupiny specifických opatření, která v roce 2012 aplikovalo v Evropské unii celkem 17 členských zemí. Mezi ně patří Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Francie, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Řecko, Slovinsko a Španělsko.<sup>123</sup>

Základním cílem pravidel je tedy omezit nepřiměřené odpočty úroků od základu daně a zamezit jeho umělému snižování a též nepřímou i nadměrnému

---

<sup>119</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 180/2006 ze dne 21. října 2009, ve kterém se soud zabýval daňovou uznatelností výdajů na zaplacení úroků z půjček.

<sup>120</sup> K tomu také rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 6/2011 ze dne 22. dubna 2011.

<sup>121</sup> Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

<sup>122</sup> DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 156. ISBN 978-80-7552-538-3.

<sup>123</sup> SOBOTKOVÁ Veronika. Tak trochu jinak o pravidlech nízké kapitalizace. *Daně a daňové právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2012, č. 11, s. 9-16. ISSN 1211-7293.

zadlužování společností, které by mohlo vést až k druhotné platební neschopnosti. Pravidla se aplikují na vybrané typy daňových subjektů, většinou spřízněné subjekty, které se řadí do skupiny právnických osob. V České republice je princip pravidel postaven na limitaci odpočtu úroků, resp. finančních výdajů (nákladů), založené na poměru dluhu k vlastnímu kapitálu.

Abychom zjistili, zda se pravidla nízké kapitalizace týkají konkrétní společnosti a jaká bude výše nedaňových úroků, vycházíme jednak ze zákona o daních z příjmů a jednak z pokynu GFŘ č. D-22<sup>124</sup> a postupujeme následovně:

1. Pravidla se vztahují pouze na právnické osoby, které jsou s věřitelem v určitém spřízněném vztahu. Jedná se o tzv. spojené osoby definované v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.
2. Pokud identifikujeme spřízněný vztah mezi dlužníkem a věřitelem, je nutné analyzovat úroky a ostatní finanční výdaje (náklady) plynoucí ke spřízněným osobám, které budou podléhat výpočtu na daňovou neuznatelnost. Do výpočtu nicméně nebudou vstupovat úroky a finanční výdaje (náklady), které jsou součástí vstupní ceny majetku (účetní jednotka o tom může dle vnitropodnikové směrnice rozhodnout) a prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěry a zápůjčky.
3. Poté provedeme výpočet, na základě něhož zjistíme výši nedaňových úroků, resp. finančních výdajů (nákladů), které vyloučíme na řádku č. 40 v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob.

*Příklad ke vztahu společností:* Mateřská společnost M má 40% podíl na kapitálu dceřiné společnosti D1 a současně 30% podíl na kapitálu dceřiné společnosti D2. Protože bylo nutno společnost D1 finančně podpořit z důvodu jejích investičních akcí bez jakýchkoliv negativních daňových efektů (bez vlivu aplikace pravidel nízké kapitalizace), poskytla společnost D2 úročený úvěr v ceně obvyklé společnosti D1 na dobu 10 let. Protože do té doby nenastaly žádné

---

<sup>124</sup> Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 č.j. 5606/15/7100-10 ze dne 6. února 2015. Dostupný z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFŘ\\_D-22.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf).

kapitálové změny mezi jednotlivými subjekty, budou se na dlužníka D1 ve zdaňovacím období 2016 vztahovat pravidla nízké kapitalizace, neboť se o spojené osoby vymezené dle § 23 odst. 7 ZDP účinného od roku 2004 jedná. Ve zdaňovacím období 2106 jsou tedy společnosti D1 a D2 považovány za kapitálově spojené osoby, a je nutné u dlužníka D1 uvažovat o aplikaci pravidel nízké kapitalizace (jde o tzv. sesterské společnosti).

*Příklad k výpočtu nízké kapitalizace:* Daňově neuznatelné úroky nebo finanční náklady se spočítají tak, že se vlastní kapitál společnosti, která má úroky v nákladech, vynásobí čtyřmi a porovná se s průměrnou výší zápůjček a úvěrů. Kdyby byl čtyřnásobek 400 tis. Kč a průměrný úvěr od spojených osob 4 mil. Kč, tak jen jedna desetina by byla daňově uznatelná. Poměrná část úroků pak daňově neuznatelná. Pokud by společnost měla záporný vlastní kapitál, všechny úroky by byly daňově neuznatelné. Výše vlastního kapitálu (základní kapitál, fondy tvořené ze zisku, nerozdělený zisk z minulých let atd.) se porovnává vždy ke stavu existujícímu k 1. lednu a nepřihlíží se k hospodářskému výsledku běžného účetního období. Zohlední se např. příplatky do základního kapitálu společnosti. Pokud by se vlastní kapitál zvyšoval z jiného zdroje než z hospodářského výsledku minulého roku, zjistí se průměrný stav vlastního kapitálu vypočtený jako průměr stavů vlastního kapitálu, kdy váhou je příslušný počet dnů. Stav vlastního kapitálu se porovná s průměrnou výší zápůjček a úvěrů od spojených osob. Pokud převyšuje čtyřnásobek, je poměrná výše úroků daňově neuznaná. O tyto daňově neuznané úroky se následně zvyšuje základ daně.

U veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se navíc pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti.

## **4.2 Osobní společnosti**

Zvláštní způsob zdanění osobních obchodních společností vyplývá z osobního charakteru účasti společníků tak, jak je podán v kapitole druhé této diplomové práce.

### 4.2.1 Veřejná obchodní společnost

„U veřejné obchodní společnosti jsou předmětem daně pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně; to neplatí pro účely stanovení základu daně z příjmů fyzických nebo právnických osob společníka veřejné obchodní společnosti.“<sup>125</sup>

Případy, ve kterých je daň vybírána zvláštní sazbou daně, jsou upraveny v § 36 ZDP. Kromě tohoto zdanění nevytváří společnost žádný základ daně. Ten je nulový. Společnost proto nepodává daňové přiznání.

Zisk společnosti se rozdělí na konci účetního období mezi společníky rovným dílem, případně podle poměru podílů, pokud jsou upraveny odlišně ve společenské smlouvě. K rozdělení mezi společníky je určen toliko účetní zisk, avšak daňově neuznatelné náklady a výnosy jsou rovněž neúčetně rozděleny.<sup>126</sup> Zisk zdaňují společníci stejně, jako kdyby se jednalo o zisk z podnikání.

Pokud je společníkem fyzická osoba, zdaňuje se příjem veřejné obchodní společnosti jako příjem fyzické osoby, a to podle § 7 ZDP (příjmy ze samostatné činnosti). Kromě daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 % hradí fyzické osoby rovněž pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění. Vyměřovací základ pojistného činí shodně 50 % ze základu daně, sazba pojistného na zdravotní pojištění činí 13,5 % z vyměřovacího základu, sazba pojistného na sociální zabezpečení činí 29,2 % z vyměřovacího základu. U pojistného na sociální zabezpečení je zákonem stanovena hranice, tzv. maximální vyměřovací základ, ze kterého je pojistné na sociální zabezpečení odváděno. Z vyšších částek se pak žádné pojistné na sociální zabezpečení neodvádí. Na rok 2017 činí horní hranice 1.355.136 Kč. Každoročně dochází k valorizaci částky podle průměrné mzdy.

V případě, že společníkem veřejné obchodní společnosti je právnická osoba, zahrnuje do svého daňového základu takovou část příjmů veřejné obchodní

---

<sup>125</sup> Ustanovení § 18b odst. 1 ZDP.

<sup>126</sup> BRYCHTA, Ivan, MACHÁČEK, Ivan, DĚRGEL, Martin. *Daň z příjmů ...: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2013*. 10. vyd. Praha: ASPI, 2013, Meritum (ASPI), s. 171. ISBN 978-80-7357-995-1.

společnosti, která náleží této právnické osobě ze zisku veřejné obchodní společnosti.<sup>127</sup>

#### **4.2.2 Komanditní společnost**

Zdanění zisku komanditní společnosti fakticky kombinuje zdanění kapitálové společnosti a zdanění společníků veřejné obchodní společnosti. Zisk a ztráta komanditní společnosti se dělí mezi společnost a komplementáře na polovinu, pokud není ve společenské smlouvě upraveno jiné dělení zisku a ztráty.<sup>128</sup>

Pokud je komplementářem komanditní společnosti fyzická osoba, zdaňuje se jeho podíl na zisku v souladu s § 7 ZDP jako příjem ze samostatné výdělečné činnosti sazbou daně ve výši 15 %. Stejně jako u společníka v.o.s. se ze základu daně komplementáře odvádí pojistné na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění. V případě, že komplementářem komanditní společnosti je právnická osoba, zahrnuje komplementář do svého základu daně takovou část příjmů komanditní společnosti, která náleží komplementáři ze zisku komanditní společnosti.

Společnost zdaňuje základ daně, který byl snížen o částku připadající komplementářům, daní z příjmů právnických osob ve výši 19 %.

Z podílu na zisku z účasti fyzické osoby (komanditisty) na komanditní společnosti se obdobně jako u společníka s.r.o. odvádí daň srážkou. Sazba daně činí v tomto případě 15 %. V případě, že komanditistou je právnická osoba, zahrnuje tato právnická osoba podíl na zisku do svých příjmů.

---

<sup>127</sup> Srovnej ustanovení § 18 odst. 1 ZDP.

<sup>128</sup> Ustanovení § 126 ZDP.

## 5 Prvky právní konstrukce daní v Rakousku

### 5.1 Subjekt daně

KStG stanoví povinnost odvádět daň z příjmů právnických osob pouze pro obchodní korporace. Rozlišuje dvě velké skupiny typů daňové povinnosti - omezenou a neomezenou daňovou povinnost. Neomezenou daňovou povinnost mají takové společnosti, které mají v Rakousku obchodní vedení nebo sídlo.<sup>129</sup>

KStG do nich zahrnuje:

- právnické osoby soukromého práva, což jsou pro účely daňového práva akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným
- obchodní závody (*Betriebe gewerblicher Art*) řízené veřejnými entitami<sup>130</sup>
- společenství osob bez právní subjektivity, ústavy a instituce, nadace a jiná účelová sdružení majetku<sup>131</sup>

Neomezená daňová povinnost se vztahuje na veškeré vnitrostátní a zahraniční příjmy. Platí tedy pro rakouské daňové rezidenty.

Omezenou daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů v Rakousku, a podléhají jí tak rakouští daňoví nerezidenti, mají:

- společnosti, které v Rakousku nemají ani obchodní vedení, ani sídlo, a to ohledně příjmů, jež dosahují na území Rakouska<sup>132</sup>
- rakouské společnosti veřejného práva, a to ohledně příjmů ve smyslu § 21 odst. 2 a 3 KStG<sup>133</sup>, přičemž politické strany je pro účely tohoto bodu třeba považovat za společnosti veřejného práva, pokud mají právní osobnost

---

<sup>129</sup> Viz § 27 rakouského zákona o správě daní (*Bundesabgabenordnung*).

<sup>130</sup> Viz § 2 KStG. Jedná se o taková zařízení, jež jsou hospodářsky samostatná, slouží výlučně nebo převážně určité trvalé soukromé činnosti s hospodářskou povahou a jsou zaměřeny k dosahování příjmů.

<sup>131</sup> Viz § 3 KStG.

<sup>132</sup> Jednotlivé příjmy jsou uvedené v § 98 EStG.

<sup>133</sup> Jedná se například o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou, příjmy z převodu soukromých pozemků atd.

- společnosti s neomezenou daňovou povinností, pokud jsou osvobozeni od daně z příjmů právnických osob, a to ohledně příjmů uvedených v § 21 odst. 2 a 3 KStG.

## 5.2 Předmět daně

Neomezená daňová povinnost rakouských daňových rezidentů se vztahuje na veškeré příjmy z tuzemska i ze zahraničí.<sup>134</sup>

Příjmy fyzických osob rozděluje EStG naproti tomu do sedmi kategorií: příjmy ze zemědělství a lesnictví, příjmy ze samostatně výdělečné činnosti, příjmy ze živnostenského podnikání, příjmy ze zaměstnání, kapitálové příjmy (úroky a dividendy), příjmy z nájmu a pachtu, jiné druhy příjmů.<sup>135</sup> Relevantní pro účely diplomové práce bude kategorie příjmů ze živnostenského podnikání, neboť dle § 23 bod 2 EStG spadají do těchto příjmů podíly na zisku společníků OG a KG.

## 5.3 Základ daně

Základem daně pro účely daně z příjmů právnických osob je příjem, jehož společnost ve zdaňovacím období docílila. Co příjem zahrnuje, jak se stanoví a jak se z něj odvádí daň, je upraveno v EStG. KStG obsahuje pouze doplňující ustanovení, která vyplývají z podstaty obchodních společností. Jedná se např. o mezinárodní holdingové privilegium (*Schachtelprivileg*) nebo skupiny společností.

Zvláštní ustanovení platí pro společnosti, které jsou na základě UGB povinny vést účetnictví a musí tak vyhotovovat účetní závěrku. Součástí účetní závěrky je rozvaha, výsledovka a příloha. Tato povinnost se týká především kapitálových obchodních společností.

## 5.4 Sazba daně

V době svého přijetí upravoval KStG progresivní zdanění příjmů právnických osob, kdy kolem přelomu tisíciletí došlo k zavedení lineární sazby daně z příjmů právnických osob ve výši 34 %. Současná sazba daně z příjmů

---

<sup>134</sup> Ustanovení § 1 odst. 2 věta *in fine* KStG.

<sup>135</sup> Ustanovení § 2 odst. 3 EStG.



právníků osob je upravena v § 22 KStG. Již od 1. ledna 2005 činí 25 %. Výše sazby daně sledovala v rakouské daňové úpravě klesající trend, jaký jsme od vzniku samostatné České republiky mohli sledovat i u nás.

## 5.5 Minimální daň

V rakouském daňovém právu se, na rozdíl od českého práva, uplatňuje u rakouských kapitálových společností s neomezenou daňovou povinností a zahraničních společností s neomezenou daňovou povinností minimální daň. Tu je třeba hradit, ať už společnost docílila zisku či ztráty. Princip minimální daně funguje tím způsobem, že v případě daňové povinnosti nižší (i nulové), než je výše minimální daně, bude z důvodu nedostatečného zisku nebo ztráty rozdíl mezi touto nižší daňovou povinností a minimální daní započten v následujících letech, ve kterých společnost docílí vyšších zisků, a to jako zálohová platba.

Výše minimální daně se stanoví v závislosti na minimální zákonné výši (nikoli smluvně ujednané) základního kapitálu společnosti potřebného při založení společnosti. Z toho důvodu se ustanovení o minimální dani aplikují pouze na společnost s ručením omezeným a na akciovou společnost. Minimální daň je třeba hradit kvartálně ve výši 5 % ze čtvrtiny zákonného minimálního základního kapitálu společnosti. V případě, že by se v průběhu kvartálu změnila minimální výše základního kapitálu vyžadovaná pro založení společnosti, je rozhodující pro výpočet minimální daně stav na začátku příslušného čtvrtletí.<sup>136</sup>

Minimální základní kapitál akciové společnosti činí 70.000 euro, proto minimální daň ve výši 5 % činí 3.500 euro a bude hrazena čtvrtletně. Minimální základní kapitál společnosti s ručením omezeným, jež byl s účinností k 1. březnu 2014 zvýšen z 10.000 euro na 35.000 euro činí 1.750 euro a bude opět hrazen čtvrtletně.

V případě společností s ručením omezeným založených po 30. červnu 2013 se uplatní výjimka. Aby nově vzniklé společnosti nebyly v prvních letech své existence příliš daňově zatěžovány, uplatní se na prvních pět kalendářních let

---

<sup>136</sup> Ustanovení § 24 odst. 4 KStG.

snížená minimální daň ve výši 500 euro ročně a na následujících pět let ve výši 1.000 euro.<sup>137</sup>

*Příklad:* Pokud bude z 1. lednu 2014 založena společnost s ručením omezeným, bude muset uhradit během prvního roku své existence minimální daň ve výši 500 euro ve čtyřech splátkách - 15. února, 15. května, 15. srpna a 15. listopadu.

## 5.6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je zpravidla kalendářní rok.<sup>138</sup> Pokud je společnost zapsaná ve firemní knize a účetní závěrku nesestavuje k 31. prosinci, může si pro daňové účely zvolit hospodářský rok. Ten může končit kterýmkoliv dnem kalendářního roku, avšak jeho délka nesmí v žádném případě překročit dvanáct měsíců.<sup>139</sup>

Pokud chce společnost změnit zdaňovací období z kalendářního roku na hospodářský rok, musí si nechat tuto operaci schválit správcem daně. Ten tuto změnu povolí v případě, pokud daňový subjekt prokáže, že z ekonomických důvodů požaduje změnu zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok. Takové ekonomické důvody musí být závažné (např. provozní) a nesmí se týkat např. výlučně daňových úspor.<sup>140</sup>

---

<sup>137</sup> Mindestkörperschaftsteuer. In: *usp.gv.at* [online]. 10.01.2017 [cit. 15.06.2017]. Dostupné z: [https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern\\_und\\_finanzen/koerperschaftsteuer/mindestkoerperschaftsteuer/40363.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/koerperschaftsteuer/mindestkoerperschaftsteuer/40363.html).

<sup>138</sup> Ustanovení § 7 odst. 4 KStG.

<sup>139</sup> Ustanovení § 193 odst. 3 UGB.

<sup>140</sup> Ustanovení § 2 odst. 7 EStG.

## 6 Zdaňování rakouských obchodních společností a jejich společníků

Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků není v Rakousku upraveno v jednom zákoně, jako je tomu v České republice. Úpravu zdanění nalezneme ve dvou zákonech, a to v *Einkommensteuergesetz 1988* a v *Körperschaftsteuergesetz 1988*. Tyto dva zákony jsou vzájemně provázány, přičemž EStG se aplikuje subsidiárně ke KStG. Tak např. úprava rozdělení zisku je obsažena v EStG.<sup>141</sup>

Rakouské daňové zákony se bohužel rok co rok, mnohdy i vícekrát do roka, novelizují. V případě *Körperschaftsteuergesetz 1988* došlo ke dni uzavření rukopisu této práce k 73 novelizacím, v případě *Einkommensteuergesetz 1988* ke 156 novelizacím. Pro srovnání uveďme, že ZDP byl od své platnosti novelizován celkem 115 krát.

Pro účely zdanění rozděluje rakouské právo termínem „dualismus zdaňování společností“ (*Dualismus der Unternehmensbesteuerung*) obchodní společnosti rovněž na kapitálové a osobní společnosti. Zdanění kapitálových a osobních společností můžeme charakterizovat následujícím způsobem.

Zdanění kapitálových společností je ovládáno tzv. zásadou oddělení (*Trennungsprinzip*)<sup>142</sup>. Tento princip označuje kapitálovou společnost za osobu s právní osobností nezávislou na osobách společníků.<sup>143</sup> Z toho důvodu jsou příjmy společnosti zdaňovány odděleně od příjmů jejich společníků. Jak společnost, tak její společníci jsou samostatnými daňovými subjekty.

U osobních obchodních společností se naproti tomu uplatňuje tzv. princip transparentnosti či princip průniku (*Transparenz- oder Durchgriffsprinzip*).<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> DORALT, Werner. *Steuerrecht 2016/17: ein systematischer Überblick*. 18. Auflage, Stand 1. September 2016, s. 75. ISBN 978-3-214-01917-4.

<sup>142</sup> HEINRICH, Johannes, § 7, in: RENNER, Bernhard, Eugen, STRIMITZER et al.: *Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)*, 28. Auflage, LexisNexis: Wien, 2016. ISBN 978-3-7007-6552-3.

<sup>143</sup> Die Wahl der Rechtsform aus steuerlicher Sicht. *Wko.at* [online]. 01.02.2017 [cit. 27.07.2017]. Dostupné z: <https://www.wko.at/service/steuern/Die-Wahl-der-Rechtsform-aus-steuerlicher-Sicht.html>.

<sup>144</sup> MAYR, Gunter et al. *SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/2015*. Linde Verlag: Wien, 2014, s. 11. ISBN 978-3-7073-1950-7.

Osobní obchodní společnosti se nepovažují za subjekt daně z příjmů právnických osob. Nedochází tak ke zdanění příjmů společnosti, nýbrž pouze samotných společníků a dochází tak k průniku zdanění ze společnosti na společníky.

## 6.1 Kapitálové společnosti

Předmětem daně z příjmů rakouských kapitálových společností jsou v souladu s § 1 odst. 2 KStG veškeré vnitrostátní a mezinárodní příjmy ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 EStG, a to po úhradě ztrát a odečtu zvláštních výdajů<sup>145</sup> a příspěvku na dobročinné účely<sup>146</sup>.<sup>147</sup> Kapitálová společnost tak může z právního hlediska mít veškeré druhy příjmů jako fyzické osoby, s výjimkou příjmů ze závislé činnosti, které jsou z povahy věci vyloučeny. V případě korporací, které jsou z důvodu své právní formy povinny vést účetnictví dle UGB, se uplatní fikce. V jejich případě jsou veškeré příjmy považovány za příjmy z živnostenského podnikání (*allumfassender Gewerbebetrieb*).<sup>148</sup>

Rakouské daňové právo obsahuje úpravu daňově uznatelných nákladů jak v § 4 odst. 4 EStG, tak v § 11 KStG. Domnívám se proto, že neplatí tvrzení Skalické, že „v rakouských daňových zákonech nenajdeme nic podobného jako seznam daňově uznatelných nákladů jako např. v § 24 odst. 2 českého zákona o daních z příjmů.“<sup>149</sup> Platí, že za náklady související s podnikáním se považují veškeré náklady, které vzniknou z podnikatelské činnosti. Ohledně nezbytnosti, obvyklosti a odůvodnitelnosti jejich výše nemá poplatník důkazní povinnost vůči správci daně. Odůvodnit však musí v případě jejich odečtu náklady typu osobních automobilů, luxusních jachet, ručně tkaných koberců apod.<sup>150</sup> Pokud jsou náklady na osobní automobily, starožitnosti, luxusní zboží a jiné podobné předměty

---

<sup>145</sup> Ustanovení § 8 odst. 4 KStG.

<sup>146</sup> Blíže viz DZIURDŽ, Kasper. Freibetrag für begünstigte Zwecke nach § 23 KStG. *Steuer- und WirtschaftsKartei*. Linde Verlag: Wien, 2015, r. 90, č. 19, s. 855-864. ISBN 978-3-7073-1950-7.

<sup>147</sup> Körperschaftsteuererklärung. In: *usp.gv.at* [online]. 01.01.2017 [cit. 25.06.2017]. Dostupné z: [https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern\\_und\\_finanzen/koerperschaftsteuer/koerperschaftsteuererklaerung/Seite.800220.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/koerperschaftsteuer/koerperschaftsteuererklaerung/Seite.800220.html).

<sup>148</sup> DORALT, Werner, Hans RUPPE, Gunter MAYR. *Grundriss des Österreichischen Steuerrechts Band I*. Wien: Manz Verlag, 2013, s. 362. ISBN 978-3-214-05396-3.

<sup>149</sup> SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování společností v Evropské unii, Rakousko*. [online]. Dostupné z: [http://www.peterkapartners.com/sqlcache/CZ\\_Dane%20a%20pravo\\_01\\_2011\\_Zdaneni%20spolecnosti%20v%20Rakousku\\_Hana%20Skalicka.pdf](http://www.peterkapartners.com/sqlcache/CZ_Dane%20a%20pravo_01_2011_Zdaneni%20spolecnosti%20v%20Rakousku_Hana%20Skalicka.pdf).

<sup>150</sup> Ustanovení § 12 odst. 1 bod 2. KStG ve spojení s § 20 odst. 1 bod 2. písm. b) EStG.

nepřiměřeně vysoké vůči běžnému standardu, a to i při zohlednění podnikání společnosti, nebudou takové náklady daňově uznatelné.

KStG obsahuje, oproti stručné úpravě daňově uznatelných nákladů, širší úpravu nákladů daňově neuznatelných, zvyšujících základ daně.<sup>151</sup> Mezi takové daňově neuznatelné náklady patří např. náklady na reprezentaci<sup>152</sup>, osobní náklady na automobil, starožitnosti, luxusní zboží, které jsou nepřiměřeně vysoké vůči běžnému standardu a vzhledem k podnikání společnosti<sup>153</sup>, polovinu nákladů na odměnu členům dozorčí rady<sup>154</sup>, dary charitě a jiné dary<sup>155</sup> atd.

V daňových zákonech je pro účely výpočtu základu daně využíván účetní hospodářský výsledek. Účetní hospodářský výsledek před zdaněním je rozdíl mezi čistou hodnotou majetku ke konci zdaňovacího období a čistou hodnotou majetku k začátku zdaňovacího období. K výsledku hospodaření se přičtou daňově neuznatelné náklady a odečte se osvobozený příjem. Osvobozeným příjmem jsou kupříkladu dividendy za splnění *participation exemption*.<sup>156</sup>

Veškerý příjem kapitálových společností, které jsou daňovými rezidenty v Rakousku, podléhá zásadně dani z příjmů právnických osob (*Körperschaftsteuer*) ve výši 25 %.<sup>157</sup> Jelikož se jedná o lineární sazbu daně, není výše sazby závislá na daňovém základu.

Při zdanění společníků obchodních společností je nejprve nezbytné zohlednit, zda je společníkem fyzická nebo právnická osoba, a zda je společník daňovým rezidentem nebo nerezidentem. Zpravidla se bude jednat o společníka - daňového rezidenta. Pokud je společníkem právnická osoba, aplikuje se zásadně úprava uvedená v § 10 KStG. Výplata podílů na zisku je dle tohoto paragrafu

---

<sup>151</sup> Ustanovení § 12 KStG.

<sup>152</sup> Ustanovení § 12 odst. 1 bod 3. KStG ve spojení s § 20 odst. 1 bod 3. EStG.

<sup>153</sup> Ref. 146.

<sup>154</sup> Ustanovení § 12 odst. 1 bod 7 KStG.

<sup>155</sup> Ustanovení § 12 odst. 1 bod 5 KStG. Ledaže se jedná o daňově uznatelné dary dle § 4a EStG a § 8 odst. 4 bod 1 KStG.

<sup>156</sup> International Tax. Austria Highlights 2017. *deloitte.com* [online]. 2017 [cit. 13.05.2017]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriahighlights-2017.pdf>.

<sup>157</sup> SCHUCHTER, Yvonne: Kommentar zum § 24, in: ACHATZ, Markus, Sabine KIRCHMAYR a kol. *Körperschaftsteuergesetz Kommentar*. Facultas: Wien, 2015, s. 1685. ISBN 978-3-7089-1267-7.

osvobozena od daně z kapitálového výnosu (*Kapitalertragsteuer*), pokud se jedná o výnosy z kapitálového majetku rakouské obchodní společnosti. Účel tohoto osvobození můžeme spatřovat ve vyhnutí se vícenásobnému zdanění daní z příjmů právnických osob. Podíl na zisku pak společnost zahrnuje do základu daně.

U fyzických osob jsou příjmy z podílů na zisku zdaněny srážkovou daní ve výši 27,5 %<sup>158</sup> a nejsou již zohledňovány při zúčtování světových příjmů. V případě výplaty tuzemských (rakouských) podílů na zisku dochází ze strany správce daně k výběru daně z příjmů fyzických osob odečtením nebo srážkou prostřednictvím daně z kapitálového výnosu již na úrovni společnosti.<sup>159</sup> Příjemce při výplatě podílu na zisku je zároveň osobou povinnou ke srážce daně a stává se dlužníkem kapitálového výnosu, pokud má bydliště nebo sídlo v Rakousku.<sup>160</sup> Srážkou daně z kapitálového výnosu je podíl na zisku finálně zdaněn.<sup>161</sup>

*Příklad:* Docílí-li společnost základu daně ve výši 100, bude tato částka zdaněna nejprve daní z příjmů právnických osob ve výši 25 %. Zisk po zdanění daní z příjmů právnických osob tak bude 75. Při výplatě podílu na zisku fyzické osobě dochází ke zdanění daní z kapitálového výnosu ve výši 27,5 % ze 75. Daň z kapitálového výnosu činí 20,63. Částka vyplacená společníkům tak činí 54,37 a celkové daňové zatížení při výplatě podílů na zisku je 45,63 %.<sup>162</sup>

Společníci - fyzické osoby mají od 1. ledna 2016 možnost podat ve všech případech zdanění srážkovou daní návrh na zdanění této částky daní z příjmů fyzických osob místo srážkové daně. Volba zdanění daní z příjmů fyzických osob bude výhodou především tehdy, pokud průměrná sazba daně z příjmů fyzických osob na úrovni společníka bude nižší, než sazba daně z kapitálového výnosu. Fyzické osoby však musí při tomto zvážení počítat s celkovou daňovou povinností, která jim za rok vznikne.<sup>163</sup>

---

<sup>158</sup> Před 1. lednem 2016 činila daň z kapitálových výnosů 25 %.

<sup>159</sup> Viz ustanovení § 93 odst. 2 bod 1. EStG.

<sup>160</sup> Srovnej ustanovení § 95 odst. 1, odst. 2 bod 1. EStG.

<sup>161</sup> Ustanovení § 97 odst. 1 EStG.

<sup>162</sup> Před 1. lednem 2016 činilo celkové daňové zatížení při výplatě podílu na zisku 43,75 %.

<sup>163</sup> CSERNY, Alexander a kol. *Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar*. Wien: LexisNexis, 2016, s. 1322. ISBN 978-3-7007-6214-0.

## 6.1.1 Vybrané daňově neuznatelné náklady

### Benefity zaměstnancům

Rakouské právo umožňuje zaměstnavatelům poskytnout částku ve výši až 365 euro ročně na každého zaměstnance na podnikové akce. Z této částky neodvádí zaměstnavatel za zaměstnance žádnou daň ani příspěvek na sociální pojištění. V případě částek přesahujících tuto hranici není rozdíl osvobozen od daně z příjmů FO a ostatních odvodů.<sup>164</sup>

Zaměstnavatelé mohou využít buď celou částku najednou, nebo na jednotlivé akce během roku, částky se sčítají. Mezi tyto akce se řadí zejména vánoční večírky, závodní výlety závodní kulturní akce a jiné. Společným znakem je, že musí být přístupné pro všechny zaměstnance a že jejich účelem je budovat kolektiv, podporovat soudržnost.

Od daně a příspěvku na sociální zabezpečení jsou osvobozeny rovněž věcné dary, a to do výše 186 euro ročně. Obecnou podmínkou pro dary je, že se nemůže jednat o věci, jež by bylo možné proměnit za peníze. Především se jedná o vánoční dary, vína, dálniční známky apod. Podmínkou pro osvobození od daně a příspěvku na sociální zabezpečení však není pořádání vánočního večírku nebo jiné akce.<sup>165</sup>

### Náklady na reprezentaci

Náklady na reprezentaci jsou rovněž náklady na pohoštění obchodních partnerů. Prokáže-li plátce daně, že pohoštění bylo poskytováno za účelem reklamy, propagace společnosti, přičemž podstatně převažuje profesní důvod, mohou být vynaložené náklady z poloviny odečteny. Pro plátce realizující vývozní obrat může Spolkové ministerstvo financí na základě zkušeností z praxe

---

<sup>164</sup> Zuwendungen an Mitarbeiter. In: *thp-kanzlei.at* [online]. leden 2016 [cit. 05.06.2017]. Dostupné z: <http://www.thp-kanzlei.at/wp-content/uploads/ECA-Wissen-01.pdf>.

<sup>165</sup> Betriebsveranstaltungen und Geschenke. In: *noedis.at* [online]. 2013. [cit. 05.06.2017]. Dostupné z: <https://www.noedis.at/portal27/dgnoegkkportal/content?contentid=10007.680575&viewmode=content&portal:componentId=gtn4527dff-8e15-4abe-b54c-9b9fc500641c>.

stanovit nařízením průměrné výše odečitatelných nákladů na reprezentaci. Vývozním obratem se rozumí plnění poskytovaná zahraničním odběratelům.<sup>166</sup>

### **Pravidla nízké kapitalizace**

Změnu v daňové uznatelnosti úroků z půjček poskytnutých v rámci koncernu přinesl s účinností k 28. únoru 2014 *Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG)*, *BGBI. I Nr. 13/2014*. Ten včlenil do KStG § 10 odst. 1 body 8. - 10. a výrazně omezil možnost odečtu nákladů z úroků a licenčních poplatků vůči společnostem ve skupině, ať už se sídlem v Rakousku nebo v zahraničí.<sup>167</sup>

Daňová neuznatelnost úroků a licenčních poplatků se aplikuje v případě majetkových transferů na právnické osoby soukromého práva, jako jsou obchodní společnosti nebo nadace, jakož i na obdobné zahraniční formy právnických osob tehdy, pokud jsou přijímající a odesílající společnost součástí koncernu, příp. jsou ovládány stejnou ovládající osobou. Aby se jednalo o daňově neuznatelný náklad, musí úroky nebo licenční poplatky u přijímající společnosti zároveň:

- neodléhat zdanění z důvodu osobního nebo věcného osvobození nebo
- podléhat sazbě daně nižší než 10 %
- skutečné daňové zatížení výnosů z úroků a licenčních poplatků činit na základě daňového zvýhodnění méně než 10 %.<sup>168</sup>

Daňová neuznatelnost se neuplatní tehdy, pokud nedochází u příjemce ke zdanění výnosů z úroků nebo licenčních poplatků z důvodu ztráty nebo úpravy zdanění společností v rámci koncernu.

V dalším se daňová neuznatelnost neuplatní ani v případě plateb mezi společnostmi v rámci koncernu, pokud splňují opatření Evropské unie týkající se

---

<sup>166</sup> Viz § 7 odst. 2 UGB.

<sup>167</sup> Zinsenabzug im Konzern. In: *tpa-group.at* [online]. 21.07.2014 [cit. 14.05.2017]. Dostupné z: <http://www.tpa-group.at/de/publikationen-news/news-uebersicht/zinsenabzug-konzern>.

<sup>168</sup> Viz § 12 odst. 1 bod 10. písm. c) KStG.



rizikového kapitálu. V Rakousku se jedná především o středně velké a velké společnosti.<sup>169</sup>

Je tak zřejmé, že zmíněná úprava daňové uznatelnosti úroků od spojených osob staví Rakousko do role průkopníka v této oblasti, kdy ostatní státy EU rovněž přijímají přísnější úpravu v boji proti přenosu daňové povinnosti (tzv. *Base Erosion and Profit Shifting*).<sup>170</sup>

## 6.2 Osobní obchodní společnosti

Osobní obchodní společnosti nejsou ve své čisté formě<sup>171</sup> z pohledu daní z příjmů daňovým subjektem<sup>172</sup>, v důsledku čehož není zisk docílený v kalendářním či hospodářském roce zdaňován na úrovni společnosti, nýbrž bezprostředně u společníků, a to podle výše jejich účasti na společnosti. Na úrovni společnosti dochází toliko ke zjištění zdanitelného příjmu. Jedná se o uplatnění tzv. principu proniknutí (*Durchgriffsprinzip*). Stanovení daně se tak děje ve dvou úrovních:<sup>173</sup>

1. Nejprve dochází na úrovni společnosti ke stanovení dosaženého zisku nebo ztráty za kalendářní či hospodářský rok.

Příjmy osobní obchodní společnosti se zjišťují pro všechny společníky v jednotném řízení, které je odlišné od řízení, v němž dochází k vypracování daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob jednotlivých společníků osobní obchodní společnosti. Za účelem správného stanovení příjmů dochází k zjišťovacímu řízení, k němuž je příslušný finanční úřad a o jeho výsledku vydává rozhodnutí.

---

<sup>169</sup> Viz § 6b KStG.

<sup>170</sup> Závěrečné zprávy OECD je možné nalézt zde: BEPS 2015 Final Reports. In: *oecd.org* [online]. [cit. 14.05.2017]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

<sup>171</sup> Osobní obchodní společnosti jsou tvořeny výlučně fyzickými osobami. Případy, ve kterých jsou kapitálové obchodní společnosti společníkem v osobních obchodních společnostech, jsou označovány jako smíšené formy. Proto bude nejprve pojednáno o zdanění příjmů osobních obchodních společností s výlučnou účastí fyzických osob.

<sup>172</sup> Z pohledu daňového práva jsou osobní obchodní společnosti tzv. obchodním partnerstvím (*Mitunternehmerschaft*).

<sup>173</sup> Gesellschaftsformen. In: *usp.gv.at* [online]. 01.01.2017 [cit. 10.06.2017]. Dostupné z: [https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/gruendung/gruendungsfahrplan\\_gesellschaft/en/gesellschaftsformen/Seite.470202.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/gruendung/gruendungsfahrplan_gesellschaft/en/gesellschaftsformen/Seite.470202.html).

2. Následně je zjištěný zisk nebo ztráta rozdělován zvláště jednotlivým společníkům po zohlednění individuálních položek zvyšujících a snižujících výplatu podílu na zisku.

Každý ze společníků je samostatným poplatníkem daně a podíly na zisku se u jednotlivých společníků zahrnují do příjmů z provozu závodu (*Gewerbebetrieb*).<sup>174</sup> Do příjmů z provozu závodu se rovněž zahrnují veškeré odměny, které nabyli společníci od společnosti za svoji činnost, poskytnutí zápůjček apod.

Příjmy z provozu závodu se tedy zahrnují do celkových příjmů fyzické osoby, které jsou zdaňovány progresivně, což znamená, že s rostoucí mzdou se zvyšuje efektivní sazba daně z příjmů fyzických osob, jak je uvedeno v následující tabulce:

Roční příjem	Sazba daně
0 EUR < x ≤ 11.000 EUR	0 %
11.000 EUR < x ≤ 18.000 EUR	25 %
18.000 EUR < x ≤ 31.000 EUR	35 %
31.000 EUR < x ≤ 60.000 EUR	42 %
60.000 EUR < x ≤ 90.000 EUR	48 %
90.000 EUR < x ≤ 1.000.000 EUR	50 %
1.000.000 EUR < x	55 %

Tabulka č. 1: Sazby daně z příjmů fyzických osob v Rakousku<sup>175</sup>

Sazba daně ve výši 55 % pro příjem převyšující 1 mil. EUR ročně se uplatní pouze pro přechodné období let 2016 - 2020.

<sup>174</sup> Podnikání v Rakousku. In: *auditor.eu* [online], 01.07.2016 [cit. 14.02.2017]. Dostupné z: [http://auditor.eu/assets/media/files/publikace/Na%C5%A1e/AUDITOR\\_Podnikani\\_v\\_Rakousku\\_2016.pdf](http://auditor.eu/assets/media/files/publikace/Na%C5%A1e/AUDITOR_Podnikani_v_Rakousku_2016.pdf).

<sup>175</sup> Viz ustanovení § 33 EStG.

Rozdíl mezi příjmy a výdaji není u fyzických osob ještě zpravidla základem daně, z něhož se výše daňové povinnosti bude počítat. Rovněž se musí uplatnit položky zvyšující a snižující základ daně<sup>176</sup>, výše zisku osvobozené od daně (*Gewinnfreibetrag*)<sup>177</sup> aj.

Stejně jako v případě neomezeně ručících společníků českých osobních obchodních společností, jsou i společníci OG a neomezeně ručící společníci KG povinni k zdravotnímu a sociálnímu (penzijnímu) pojištění.<sup>178</sup>

Při zvažování, zda se rozhodnout pro podnikání v Rakousku formou osobní obchodní společnosti nebo kapitálové obchodní společnosti, bude hrát hlavní úlohu výše předpokládaných příjmů.<sup>179</sup> Neuvažujeme-li otázky ručení, je hranicí, při které se z čistě daňového hlediska vyplatí založení GmbH oproti osobní společnosti, částka ročního příjmu 49.200 euro.<sup>180</sup> Tato částka bude dále ovlivněna možným použitím *Gewinnfreibetrag* a ustanoveními GSVG.

---

<sup>176</sup> Viz § 20 EStG.

<sup>177</sup> Viz § 10 EStG, blíže viz *Der Gewinnfreibetrag*. In: *wko.at* [online]. únor 2017 [cit. 15.06.2017]. Dostupné z: [https://www.wko.at/service/stuern/est-koest\\_Gewinnfreibetrag.pdf](https://www.wko.at/service/stuern/est-koest_Gewinnfreibetrag.pdf).

<sup>178</sup> Viz § 2 odst. 1 bod 2. GSVG.

<sup>179</sup> *Die Wahl der Rechtsform aus steuerlicher Sicht*. In: *wko.at* [online]. 01.02.2017 [cit. 15.06.2017]. Dostupné z: [https://www.wko.at/service/stuern/est-koest\\_DieWahlDerRechtsformaussteuerlicherSicht.pdf](https://www.wko.at/service/stuern/est-koest_DieWahlDerRechtsformaussteuerlicherSicht.pdf).

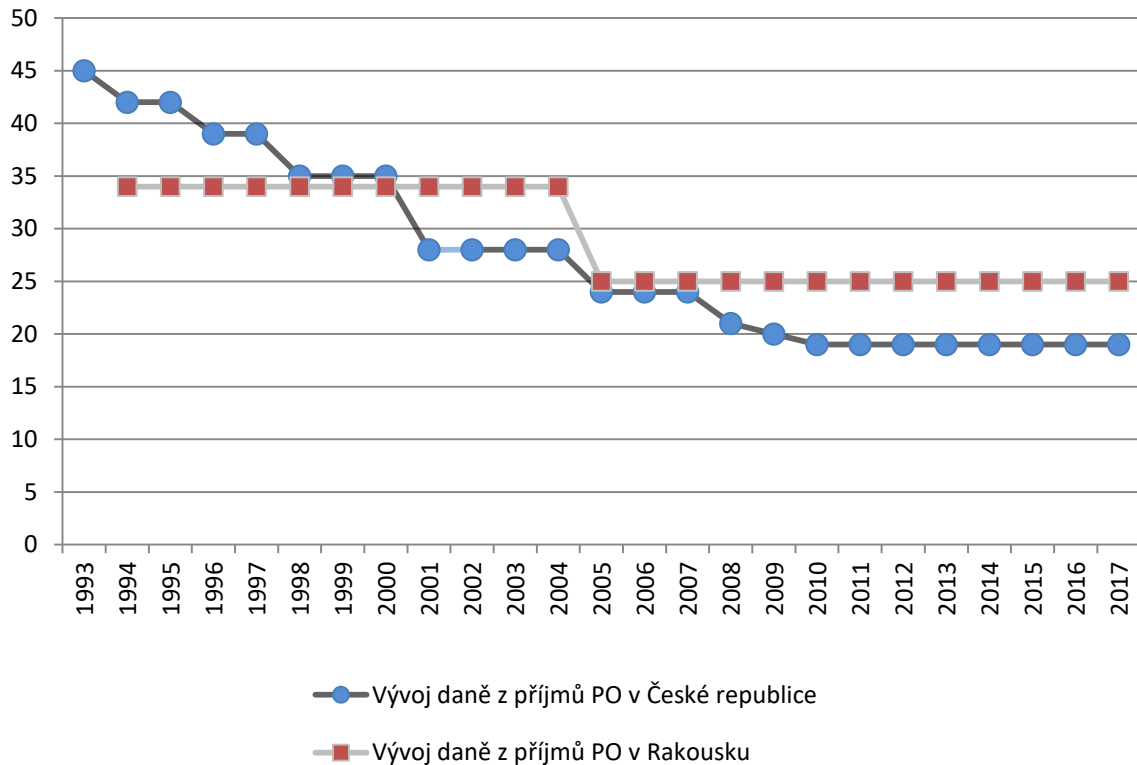
<sup>180</sup> Při 49.200 euro činí daň z příjmu právnických osob 12.300 euro ( $49.200 \times 25\%$ ) a daň z příjmů fyzických osob cca € 12.306,-- ( $49.200 \text{ minus } 3.900 = 45.300 \times 42\% = 19.026 - 6.720 = 12.306$ ).

## 7 Vybrané rozdíly obou národních úprav, návrhy de lege ferenda

Jak můžeme z provedené analýzy obou národních úprav zdanění obchodních společností a jejich společníků seznat, oba systémy jsou ve své podstatě podobné, odlišují se v jednotlivostech. Shodný zůstává samozřejmě výčet obligatorních konstrukčních prvků daně, který je *conditio sine qua non* pro konstrukci daně z příjmů a bez nějž si lze daňový systém jen stěží představit.

Co se systematiky daňového práva týče, rozdílnost můžeme nalézt již v samotné konstrukci daňových zákonů, kdy česká právní úprava obsahuje úpravu zdanění jednotně v ZDP, kdežto v Rakousku je úprava rozdělena mezi KStG a EStG. Namísto společných ustanovení, jak je tomu v části třetí ZDP, se určitá pravidla obsažená v EStG, aplikovatelná rovněž na zdanění právnických osob a neupravená v KStG, subsidiárně použijí pro zdanění právnických osob. Jako přehlednější se mi jeví struktura českého ZDP, který jasně vymezuje, jaká ustanovení se aplikují pouze na zdanění fyzických osob, jaká na zdanění právnických osob a která jsou společná pro oba druhy zdanění. Navíc je úprava obsažena komplexněji v jednom zákoně, což orientaci rovněž usnadňuje.

## 7.1 Sazba daně



Graf č.1: Porovnání vývoje sazeb daně z příjmů právnických osob v České republice a Rakousku<sup>181</sup>

Jak můžeme vyčíst z grafu č. 1, byl příjem právnických osob od vzniku České republiky až do roku 1998 zdaňován podstatně vyšší sazbou než ve stejném období v Rakousku. Avšak již od roku 1993 docházelo k postupnému snižování této sazby, která se již sedmým rokem ustálila na 19 %, což je o 26 % méně než před 24 lety. Oproti tomu ke snížení sazby daně z příjmů právnických osob v Rakousku došlo od roku 1994 pouze jednou, a to roku 2005, kdy se daň z příjmů právnických osob snížila o 9 % na současných 25 %. Z hlediska výše sazby daně z příjmů právnických osob je tak Česká republika lukrativnějším

<sup>181</sup> KStG v původním znění z roku 1988 obsahoval progresivní zdanění. (0-50.000 šilinků - 10 %, dalších 100.000 šilinků - 22 %, dalších 150.000 šilinků - 32 %, dalších 400.000 šilinků - 42 %, vyšší částky - 50 %).

státem než Rakousko a jedním z evropských zemí s nejnižší hodnotou sazby daně z příjmů právnických osob.<sup>182</sup>

Důvod pro snižování daně z příjmů právnických osob můžeme vysledovat především ve snaze o rozvoj podnikání, přilákání zahraničních investorů a zlepšení konkurenceschopnosti v boji o investory. V prostředí České republiky je nízká sazba daně z příjmů právnických osob v kombinaci s osmiletým obdobím, ve kterém nedošlo ke změně sazby, zárukou stabilního podnikatelského prostředí. Je však otázkou, jaká je ideální sazba daně z příjmů právnických osob, neboť např. Bulharsko má od roku 2007, resp. 2008 lineární sazbu daně z příjmů právnických, resp. fyzických osob ve výši 10 %.<sup>183</sup> Investoři tak musí zvažovat nejen samotnou sazbu daně z příjmů právnických osob, ale i stabilitu ekonomického prostředí, výši minimální mzdy, možnost investičních pobídek, vyspělost infrastruktury aj.

Domnívám se, že sazba daně ve výši 19 % je rozumná, neboť na jedné straně přineslo v době svého zavedení kýžený příliv investorů a na druhou stranu by další snižování již mělo na konkurenceschopnost jen zanedbatelný vliv.<sup>184</sup>

Podobně srážková daň v případě podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti je v České republice nižší než v Rakousku a částka vyplacená společníkům obchodních společností z jejich účasti je tak procentuálně vyšší.

## 7.2 Minimální daň

Rozhodnutí, zda zavést minimální daň, je de facto politické rozhodnutí. Jedním z důvodů pro její zavedení, může být zajištění určitého minimálního přísunu prostředků státu a nezakládání nepotřebného počtu obchodních společností, což může vést k nárůstu administrativy. Avšak vzhledem k tomu, že

---

<sup>182</sup> KOZELSKÝ, Tomáš, Jan JEDLIČKA. *Korporátní daně v Evropské unii*. [online]. Dostupné z: [http://www.csas.cz/static\\_internet/cs/Evropska\\_unie/Specialni\\_analyzy/Specialni\\_analyzy/Prilohy/euspa\\_korporatni\\_dane\\_v\\_eu.pdf](http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf).

<sup>183</sup> Bulharsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *businessinfo.cz*. [cit. 13.06.2017]. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/bulharsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18611.html>.

<sup>184</sup> Nízké korporátní daně lákají zahraniční investory, ti se za nimi začínají přesouvat dále na Východ. *investujeme.cz*. [cit. 24.03.2017]. Dostupné z: <https://www.investujeme.cz/tiskove-zpravy/nizke-korporatni-dane-lakaji-zahranicni-investory-ti-se-za-nimi-zacinaji-presouvat-dale-na-vychod/>.

minimální daň je opravdu minimální, domnívám se, že důvod pro zavedení tohoto institutu můžeme hledat na straně státu. Pokud totiž daňová zátěž společnosti nedosáhne výše minimální daně, odvede společnost minimální daň. Tato konstrukce je pak výhodná pro stát, který nemusí provádět v takovém měřítku kontroly menších společností, neboť ty nebudou mít potřebu pozměňovat své účetnictví. Výhodu minimální daně můžeme vysledovat i směrem ke společnostem, které si nemusejí shánět náklady na snížení základu daně v případě nízkého daňového základu.

### 7.3 Zdaňovací období

Rozdíly v právní úpravě české a rakouské nalezneme také v případě zdaňovacího období.

Pokud statutární nebo nejvyšší orgán české společnosti rozhodne o změně zdaňovacího období z kalendářního roku na rok hospodářský, nepotřebuje k tomuto kroku součinnost správce daně. Naopak v Rakousku je nezbytné při změně zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok nechat si tuto změnu schválit správcem daně. Žádost není třeba podat již předtím, než je na úrovni společnosti rozhodnuto o změně zdaňovacího období, nýbrž postačí požádat předtím, než dojde k vyhotovení účetní závěrky.<sup>185</sup> Přitom se nejedná o schválení automatické. Správce daně změnu zdaňovacího období povolí v případě, pokud daňový subjekt prokáže, že změnu požaduje z ekonomických důvodů, které musí být závažné (např. provozní) a nesmí se týkat např. výlučně daňových úspor, což bude případ mnoha českých společností při snaze o co největší daňovou optimalizaci.

Dalším významným rozdílem obou národních úprav je možnost zkrácení, resp. prodloužení zdaňovacího období. V Rakousku, stejně jako v České republice, je samozřejmě připuštěna možnost zkrácení zdaňovacího období. Významnější jsou však rozdíly v možnostech jeho prodloužení. V tuzemsku je přípustné až 15 měsíční zdaňovací období, pokud dochází ke vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku nebo k zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského

---

<sup>185</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ve Vídni (*Verwaltungsgerichtshof*) sp. zn. 2628/77 ze dne 15.2.1978 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ve Vídni sp.zn. 88/13/0113 ze dne 01.03.1989.

roku.<sup>186</sup> V Rakousku možnost prodloužení zdaňovacího období zásadně povolena není. V ustanovení § 2 EStG jsou upraveny pouze případy zkrácení zdaňovacího období. Pokud je tedy společnost založena a účetní období společnosti začne k 1. listopadu, nemohou být v Rakousku měsíce listopad a prosinec součástí zdaňovacího období za rok následující.<sup>187</sup> Tuto odlišnost v právním řádu českém a rakouském považuji za vcelku důležitou, neboť česká právní úprava umožňuje šetřit náklady a čas společnosti, kdy neshledávám pádný důvod, pro nějž by bylo nutné setrvat na maximální 12 měsíční délce zdaňovacího období při zakládání nebo ukončování činnosti společnosti.

Můžeme tak shrnout, že rozhodnutí o změně zdaňovacího období, jež nemusí být schválené správcem daně, je bezpochyby pro kapitálové společnosti výhodnější a zároveň praktičtější.

## 7.4 Daňově neuznatelné náklady

Daňově neuznatelné náklady existují v právních rádech obou komparovaných států. Výčet daňově neuznatelných nákladů, jakož i rozsah jednotlivých kategorií se však liší.

V případě české úpravy zaměstnaneckých benefitů nedochází ke zdanění příspěvku na sportovní nebo kulturní akce daní z příjmů FO, ať je její výše jakákoliv. Rakouské právo umožňuje poskytnout 365 euro na každého zaměstnance ročně, a to pouze na podnikové akce. V osvobození příjmů od daně je tak v této kategorii přívětivější úprava česká, která neomezuje částku, již je možné poskytnout zaměstnancům na sportovní nebo kulturní akce a stanovuje zároveň další kategorie plnění poskytovaných zaměstnancům, která jsou od daně z příjmů FO osvobozena, jako např. příspěvek na tištěné knihy. Domnívám se, že osvobozování zaměstnaneckých benefitů od daně z příjmů FO v co největším rozsahu je v zájmu zaměstnanců a maximální možná částka osvobozená od daně by tak neměla být omezená. Vzhledem k tomu, že se může jednat výlučně o nepeněžité plnění, mám za to, že možnosti zneužití tohoto benefitu jsou minimální.

---

<sup>186</sup> A další případy uvedené v zákoně o účetnictví, příp. jiných zákonech.

<sup>187</sup> VON SCHLAGER, Josef a Stephan SCHLAGER. *Abweichendes Geschäfts- und Wirtschaftsjahr Wirkungen und Gestaltungen im Steuerrecht und Rechnungswesen*. Wien: Linde, 2012, s. 35. ISBN 9783707318029.



Daňová uznatelnost nákladů na reprezentaci je upravena také rozdílně. V Rakousku je umožněno odečíst až polovinu vynaložených nákladů na reprezentaci, prokáže-li plátce daně, že pohoštění bylo poskytováno za účelem reklamy, propagace společnosti, přičemž podstatně převažuje profesní důvod. V České republice se jedná o daňově neuznatelný výdaj v plné výši. Zde bych za příznivější označil úpravu rakouskou, protože podněcuje společnosti k propagaci vlastní firmy, a tím přispívá k větší rozmanitosti podnikatelského prostředí. Zneužití je zároveň chráněno povinností plátců daně prokázat účel nákladů.

Co se pravidel nízké kapitalizace týče, je rakouská úprava přísnější a nedovoluje daňově uznat takové množství nákladů, jak je tomu v případě právní úpravy české.

## 7.5 Úvahy de lege ferenda

V českém daňovém právu se již dlouhou dobu plánuje revoluce v podobě nového zákona o daních z příjmů. Přestože se jednalo o projekt, který měl být v září tohoto roku dokončený a přijatý, nedojde (minimálně v uvedeném termínu) k jeho přijetí. Práce na něm však stále pokračují a z podnětu Ministerstva financí dochází k odborným konzultacím nejen na půdě ministerstva.<sup>188</sup> V zimě by tak již mohlo být k dispozici paragrafované znění nového zákona o daních z příjmů.<sup>189</sup>

Největší přidanou hodnotou nového zákona o daních z příjmů by měla být dle Ministerstva financí především jednoduchost a přehlednost.<sup>190</sup> Ač tento cíl zní sebevznešeněji, nebude zdaleka snadné ho dosáhnout a udržet. Daňové otázky jsou totiž citlivým politickým bodem a nelze bohužel ze zkušenosti očekávat, že při střídání vlády nedojde zároveň k více či méně rozsáhlé novelizaci zákona o daních z příjmů.

---

<sup>188</sup> Svaz se zapojil do odborné konzultace k přípravě nového zákona o daních z příjmů. *spcr.cz*. [online]. 27.05.2017 [cit. 06.06.2017]. Dostupné z: <http://www.spcr.cz/aktivity/z-hospodarske-politiky/10886-svaz-se-zapojil-do-odborne-konzultace-k-priprave-noveho-zakona-o-danich-z-prijmu>.

<sup>189</sup> MALŮŠEK, Ladislav, Jana FUKSOVÁ. Nový zákon o daních z příjmů - na co se můžeme těšit? In: *danovky.cz* [online]. 15.06.2017 [cit. 23.06.2017]. Dostupné z: <http://danovky.cz/cs/novy-zakon-o-danich-z-prijmu-na-co-se-muzeme-tesit>.

<sup>190</sup> Souhrn řešení inovace regulace zdanění a zpojistnění příjmů. In: *mfcz.cz*. [online]. 27.10.2016 [cit. 06.06.2017]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2016/verejna-konzultace-k-prvnim-resenim-pro-26405>.

Mezi novinky, které nový zákon může přinést, patří zejména možnost některých subjektů vycházet při určování základu daně z výsledku hospodaření dle IFRS. Těmito subjekty by měly zpočátku banky a pojišťovny. Dále se jedná o snížení počtu odpisových skupin nebo o plnou daňovou uznatelnost výdajů na majetek v okamžiku jejich vynaložení. Administrativní zjednodušení plánuje Ministerstvo finanční ČR rovněž zrušením daňových opravných položek v oblasti pohledávek a stanovit pouze pohledávky, které odepsat možné bude. Zásadní změnou má být až neomezená převoditelnost daňových ztrát do budoucna, zároveň vykompenzovaný prodloužením lhůty pro stanovení daně.<sup>191</sup>

Jak jsem již naznačil v části týkající se zdanění českých obchodních společností, zaslouhovala by dle mého názoru novelizaci také některá ustanovení ZDP, které nejsou momentálně na půdě Ministerstva financí ČR diskutována. Jedná se například o výkladové problémy v souvislosti s dodaněním závazků. Otázkou je, jak postupovat v případě neuhrazeného závazku z titulu nákupu dlouhodobého majetku, který je uplatňován v daňových nákladech postupně formou odpisů. Tato problematika byla řešena na Koordinačním výboru mezi Komorou daňových poradců ČR a Generálním finančním ředitelstvím se závěrem, že lze akceptovat postup, kdy se nehrazený závazek dodání najednou. Lze si ale také představit takový postup, že se závazky budou „dodaňovat“ postupně tak, jak budou postupně uplatňovány náklady. Je tak otázkou, čí názor převáží. Dá se však očekávat, že praxe se bude klonit spíše k názoru Generálního finančního ředitelství.

V poslední řadě bych chtěl zmínit návrhy *de lege ferenda*, jež vyplývá ze současného stavu právní úpravy pravidel nízké kapitalizace. Nový režim testování daňové uznatelnosti nákladových úroků přinese implementace doporučení některých akčních bodů BEPS. Je tomu tak z důvodu přijetí směrnice č. 2016/1164/EU (Anti Tax-Avoidance Directive, ATAD) dne 12. července 2016. Jedná se tak o první směrnici harmonizující přímé daně na vnitrostátní úrovni. Směrnice přinese nové pravidlo pro testování pro omezení odpočitatelnosti úroků. Nově budou daňově uznatelní úroky omezeny částkou 30 % EBITDA. Navíc kromě úroků od spojených osob budou testovány veškeré nákladové úroky.

---

<sup>191</sup> Ref. 188.

Nevyužité úroky budou moci být přesunuty do následujících nebo minulých let. Datum implementace směrnice do národních úprav je stanoveno koncem roku 2018 s očekávanou účinností k počátku roku 2019.<sup>192</sup>

---

<sup>192</sup> Implementace BEPS: Nový režim testování daňové uznatelnosti nákladových úroků. In: *tpa.group.cz* [online]. 05.01.2017 [cit. 20.06.2017]. Dostupné z: <http://www.tpa-group.cz/cs/c/publikace-novinky/novinky/implementace-beps-novy-rezim-testovani-danove-uznatelnosti-nakladovych>.

## Závěr

Daně jsou nejdůležitějším zdrojem příjmů státního rozpočtu. Úprava jejich zdanění je citlivou politickou otázkou týkající se každého z nás. Je jim proto věnována značná pozornost a často se dostávají do středu názorových debat. Shodným znakem, jak pro českou, tak pro rakouskou úpravu daní z příjmů proto je, že zákony, v nichž jsou upraveny, byly od své účinnosti nesčetněkrát novelizovány.

V České republice je zdanění příjmů fyzických a právnických osob komplexně upraveno v zákoně o daních z příjmů. V části první reguluje zákonodárce daň z příjmů fyzických osob, v části druhé daň z příjmů právnických osob a část třetí je věnována ustanovením společným.

Rakouskou úpravu této materie nalezneme ve dvou zákonech, kterými jsou Einkommensteuergesetz a Körperschaftsteuergesetz. Přestože zdanění příjmů právnických osob nalezneme v samostatném zákoně, není v něm upraveno komplexně. V četných ustanoveních je odkazováno na Einkommensteuergesetz, který se tak použije subsidiárně.

Úzkou souvislost se zdaněním příjmů obchodních společností a jejich společníků má samotná právní úprava obchodních společností. Teprve po zhodnocení rizik plynoucích z jednotlivých druhů obchodních společností, společně s daňovými konsekvencemi volby toho kterého druhu obchodní společnosti, se můžeme kvalifikovaně rozhodnout pro tu obchodní společnost, se kterou bude předpokládána výše celkového zdanění co nejnižší.

Co se samotného zdanění obchodních společností týče, obsahuje rakouské právo stejné obligatorní prvky daňové konstrukce jako úprava česká. Základ daně z příjmů právnických osob v České republice a Rakousku je tak v podstatě shodný, v případě daňových rezidentů se v zásadě jedná o celosvětové příjmy. V čem se však komparované úpravy liší, jsou fakultativní prvky právní konstrukce daně. Odlišnosti můžeme nalézt příkladmo v možnosti upravit délku zdaňovacího období, v rozsahu daňově neuznatelných nákladů a nebo v existenci institutu tzv. minimální daně, jež v České republice neexistuje. Markantní rozdíly nalezneme v sazbě daně z příjmů právnických osob, která ještě v roce 1993 byla

o 11 procentních bodů vyšší v České republice. V současnosti je již dlouhodobě ustálená na 19 %, což je o šest procentních bodů méně než v případě Rakouska. Rozdíl nalezneme rovněž v úpravě výplaty zisku obchodní společnosti společníkům - fyzickým osobám. Přívětivější je právní úprava česká, která zdaňuje podíl na zisku srážkovou daní ve výši 15 %. V případě rakouské úpravy se jedná o 27,5 %. Lze tedy zjednodušeně říci, že společníkům obchodních společností v České republice připadne větší procento ze zisku obchodních společností před zdaněním, než v případě společníků rakouských obchodních společností.

Větší či menší rozdíly nalezneme kupříkladu v úpravě daňově neuznatelných nákladů. Třem z nich je věnována bližší pozornost v této práci. Tak úprava uznatelnosti nákladů na reprezentaci je příznivější k rakouským společnostem. Celkově upravuje český zákon o daních z příjmů na rozdíl od rakouského protějšku podrobnější seznam nákladu daňově neuznatelných. Rovněž zakotvuje celou řadu nákladů daňově uznatelných, kterých je v rakouském Körperschaftssteuergesetz upraveno pomálu.

Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků je jakožto přímá daň zásadně výsadou jednotlivých členských států. Právní úprava česká a rakouská v oblasti daní z příjmů se proto v mnohém liší. Do budoucna se dá předpokládat přijetí nového zákona o daních z příjmů, který má úpravu zdanění značně zjednodušit. Ve vztahu k Evropské unii můžeme očekávat pomalé a postupné sbližování právních úprav jednotlivých členských zemí EU v oblasti daní z příjmů, neboť Evropská unie má zájem na řádném vybírání daní s cílem zamezit co největšímu počtu daňových podvodů a úniků. Za tím účelem je sekundárními právními akty ochotna ingerovat i do vnitrostátní úpravy daní z příjmů. Takovýto postup můžeme pozorovat v případě směrnice č. 2016/1164/EU, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Bude však nezbytné brát ohled na specifika a tradice v jednotlivých zemích a uplatňování společných pravidel bude dle mého názoru pro jednotlivé státy obtížnější, než v oblastech jiných, ve kterých dochází k evropské integraci již delší dobu.

# PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ

## Knižní a časopisecká literatura

[1] BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN: 978-80-7179-254-3.

[2] BRYCHTA, Ivan, MACHÁČEK, Ivan, DĚRGEL, Martin. *Daň z příjmů ...: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2013*. 10. vyd. Praha: ASPI, 2013, Meritum (ASPI), s. 171. ISBN 978-80-7357-995-1.

[3] ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 637 s. ISBN 978-80-7478-735-5.

[4] DORALT, Werner, Hans RUPPE, Gunter MAYR. *Grundriss des Österreichischen Steuerrechts Band I*. Wien: Manz Verlag, 2013, s. 362. ISBN 978-3-214-05396-3.

[5] DORALT, Werner. *Steuerrecht 2016/17: ein systematischer Überblick*. 18. Auflage, Stand 1. September 2016, 282 S. ISBN 978-3-214-01917-4.

[6] DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 332 s. ISBN 978-80-7552-538-3.

[7] DZIURDŽ, Kasper. *Freibetrag für begünstigte Zwecke nach § 23 KStG. Steuer- und WirtschaftsKartei*. Linde Verlag: Wien, 2015, r. 90, č. 19, s. 855-864. ISBN 978-3-7073-1950-7.

[8] ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství*. Praha: Melantrich a.s., 1937, sv. II, 724 s.

[9] GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, 335 s. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4.

- [10] HENDRYCH, Dušan, Taisia ČEBIŠOVÁ et al. *Správní právo: obecná část*. 9. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016, 570 s. Academia iuris. ISBN 978-80-7400-624-1.
- [11] HILLMAN, Amy J., Thomas DALZIEL, *Boards of directors and firm performance: Integrating agency and resource dependence perspectives*, *Academy of Management Review*, roč. 28, č.3, 2003, s. 383-396.
- [12] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.
- [13] JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích: s komentářem : s účinností od 1.1.2014 nahrazuje obchodní zákoník*. Praha: Grada, 2014, 85 s. ISBN 978-80-247-4834-4.
- [14] KREJCI, Heinz. *Unternehmensrecht*. 5., aktualisierte und erw. Aufl. Wien: Manz, 2013, 704 s. ISBN 9783214009762.
- [15] KUBÁTOVÁ, Květa a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, 231 s. ISBN 80-7169-020-1.
- [16] MAYR, Gunter et al. *SWK-Spezial Körperschaftssteuer 2014/2015*. Linde Verlag: Wien, 2014, 268 s. ISBN 978-3-7073-1950-7.
- [17] PELECH, Petr, Vladimír, PELC. *Daně z příjmů. S komentářem 2016*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2016. 1040 s. 978-80-7554-011-9.
- [18] REICH-ROHRWIG, Johannes. *Das österreichische GmbH-Recht in systematischer Darstellung*. 2. Aufl. Wien: Manz, 1997, s. 438. ISBN 978-3-214-04664-4.
- [19] RENNER, Bernhard, Eugen, STRIMITZER et al.: *Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)*, 28. Auflage, LexisNexis: Wien, 2016. ISBN 978-3-7007-6552-3.
- [20] SOBOTKOVÁ Veronika. *Tak trochu jinak o pravidlech nízké kapitalizace. Daně a daňové právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2012, č. 11, s. 9-16. ISSN 1211-7293.

[21] STRATIL, Jiří. Svěřenský fond - nástroj pro praní peněz či trust dle západního vzoru?. In: *Olomoucké debaty mladých právníků 2015*. Praha: Leges, 2015. s. 225-229. ISBN 978-80-7502-111-3.

[22] ŠTENGLOVÁ, Ivana a kol. *Zákon o obchodních korporacích: komentář*. V Praze: C. H. Beck, 2013, xiv, 994 s. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-480-3.

[23] VANČUROVÁ, Alena, Lenka, LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

[24] VON SCHLAGER, Josef a Stephan SCHLAGER. *Abweichendes Geschäfts- und Wirtschaftsjahr Wirkungen und Gestaltungen im Steuerrecht und Rechnungswesen*. Wien: Linde, 2012, s. 35. ISBN 9783707318029.

## Elektronické zdroje

[25] BEPS 2015 Final Reports. In: *oecd.org* [online]. [cit. 14.05.2017]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

[26] Betriebsveranstaltungen und Geschenke. In: *noedis.at* [online]. 2013. [cit. 05.06.2017]. Dostupné z: <https://www.noedis.at/portal27/dgnoegkkportal/content?contentid=10007.680575&viewmode=content&portal:componentId=gtn4527dff8-8e15-4abe-b54c-9b9fc500641c>.

[27] Bulharsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *businessinfo.cz*. [cit. 13.06.2017]. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/bulharsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18611.html>.

[28] Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market. In: *ec.europa.eu* [online]. 23.10.2001 [cit. 11.03.2017]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/company\\_tax\\_study\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/company_tax_study_en.pdf).

[29] Česko-rakouské hospodářské vztahy. In: *mzv.cz* [online]. 13.06.2017. [cit. 15.06.2017]. Dostupné z:



[http://www.mzv.cz/vienna/cz/obchod\\_a\\_ekonomika/obecne\\_obchodni\\_informace/cesko\\_rakouske\\_hospodarske\\_vztahy/index.html](http://www.mzv.cz/vienna/cz/obchod_a_ekonomika/obecne_obchodni_informace/cesko_rakouske_hospodarske_vztahy/index.html).

[30] Daň z příjmů. In: *businessinfo.cz* [online]. 06.01.2017 [cit. 27.05.2017]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-90889.html#c1>.

[31] Der Gewinnfreibetrag. In: *wko.at* [online]. únor 2017 [cit. 15.06.2017]. Dostupné z: [https://www.wko.at/service/steuern/est-koest\\_Gewinnfreibetrag.pdf](https://www.wko.at/service/steuern/est-koest_Gewinnfreibetrag.pdf).

[32] Die Wahl der Rechtsform aus steuerlicher Sicht. *Wko.at* [online]. 01.02.2017 [cit. 15.06.2017]. Dostupné z: <https://www.wko.at/service/steuern/Die-Wahl-der-Rechtsform-aus-steuerlicher-Sicht.html>.

[33] Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *mfcz.cz* [online]. 2013 [cit. 14.5.2017]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>.

[34] Důvodová zpráva k zákonu o obchodních korporacích. In: *justice.cz* [online]. [cit. 10.06.2017]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Duvodova-zprava-k-ZOK.pdf>.

[35] Establishing a business in Austria. In: *advantageaustria.org* [online]. leden 2016 [cit. 17-03-24]. Dostupné z: <http://www.advantageaustria.org/international/zentral/business-guide-oesterreich/investieren-in-oesterreich/standort-oesterreich/firmengruendung.en.html>.

[36] Gesellschaftsformen. In: *usp.gv.at* [online]. 01.01.2017 [cit. 10.06.2017]. Dostupné z: [https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/gruendung/gruendungsfahrplan\\_gesellschaften/gesellschaftsformen/Seite.470202.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/gruendung/gruendungsfahrplan_gesellschaften/gesellschaftsformen/Seite.470202.html).

[37] Implementace BEPS: Nový režim testování daňové uznatelnosti nákladových úroků. In: *tpa.group.cz* [online]. 05.01.2017 [cit. 20.06.2017]. Dostupné z: <http://www.tpa-group.cz/cs/c/publikace-novinky/novinky/implementace-beps-novy-rezim-testovani-danove-uznatelnosti-nakladovych>.

[38] Incoterms. In *icc-austria.org* [online]. [cit. 13.04.2017]. Dostupné z: <https://www.icc-austria.org/index.php?lang=de&pid=incoterms&acceptCookies>

=1.

[39] International Tax. Austria Highlights 2017. *deloitte.com* [online]. 2017 [cit. 13.05.2017]. Dostupné z:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriahighlights-2017.pdf>.

[40] Körperschaftsteuererklärung. In: *usp.gv.at* [online]. 01.01.2017 [cit. 25.06.2017]. Dostupné z:

[https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern\\_und\\_finanzen/koerperschaftsteuer/koerperschaftsteuererklaerung/Seite.800220.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/koerperschaftsteuer/koerperschaftsteuererklaerung/Seite.800220.html).

[41] KOZELSKÝ, Tomáš, Jan JEDLIČKA. *Korporátní daně v Evropské unii*. [online]. Dostupné z:

[http://www.csas.cz/static\\_internet/cs/Evropska\\_unie/Specialni\\_analyzy/Specialni\\_analyzy/Prilohy/euspa\\_korporatni\\_dane\\_v\\_eu.pdf](http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf).

[42] MALŮŠEK, Ladislav, Jana FUKSOVÁ. Nový zákon o daních z příjmů - na co se můžeme těšit? In: *danovky.cz* [online]. 15.06.2017 [cit. 23.06.2017]. Dostupné z: <http://danovky.cz/cs/novy-zakon-o-danich-z-prijmu-na-co-se-muzeme-tesit>.

[43] Mindestkörperschaftssteuer. In: *usp.gv.at* [online]. 10.01.2017 [cit. 15.06.2017]. Dostupné z:

[https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern\\_und\\_finanzen/koerperschaftsteuer/mindestkoerperschaftsteuer/40363.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/koerperschaftsteuer/mindestkoerperschaftsteuer/40363.html).

[44] Nízké korporátní daně lákají zahraniční investory, ti se za nimi začínají přesouvat dále na Východ. *investujeme.cz*. [cit. 24.03. 2017]. Dostupné z: <https://www.investujeme.cz/tiskove-zpravy/nizke-korporatni-dane-lakaji-zahranicni-investory-ti-se-za-nimi-zacinaji-presouvat-dale-na-vychod/>.

[45] Podnikání v Rakousku. In: *auditor.eu* [online]. 01.07.2016 [cit. 14.02.2017]. Dostupné z:

[http://auditor.eu/assets/media/files/publikace/Na%C5%A1e/AUDITOR\\_Podnikani\\_v\\_Rakousku\\_2016.pdf](http://auditor.eu/assets/media/files/publikace/Na%C5%A1e/AUDITOR_Podnikani_v_Rakousku_2016.pdf).

[46] Souhrn řešení inovace regulace zdanění a zpojistnění příjmů. In: *mfcz.cz*. [online]. 27.10.2016 [cit. 06.06.2017]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/o->

ministerstvu/verejne-diskuze/2016/verejna-konzultace-k-prvnim-resenim-pro-26405.

[47] Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč. In: *mfcz.cz* [online]. 03.01.2017 [cit. 22.05.2017]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/stat-v-roce-2016-hospodaril-s-rekordnim-27109>.

[48] Steuern und Sozialbeiträge in Österreich, Einnahmen des Staates und der EU. In: *statistik.at* [online]. 30.03.2017 [cit. 14.05.2017]. Dostupné z: [http://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche\\_finanzen\\_und\\_steuern/oeffentliche\\_finanzen/steuereinnahmen/index.html](http://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/steuereinnahmen/index.html).

[49] Svaz se zapojil do odborné konzultace k přípravě nového zákona o daních z příjmů. *sprc.cz*. [online]. 27.05.2017 [cit. 06.06.2017]. Dostupné z: <http://www.sprc.cz/aktivity/z-hospodarske-politiky/10886-svaz-se-zapojil-do-odborne-konzultace-k-priprave-noveho-zakona-o-danich-z-prijmu>.

[50] ŠUDOMA, Ondřej. Kodeterminace členů dozorčí rady - znovuzavedení zaměstnanecké participace. In: *Epravo.cz* [online]. 2016 [cit. 23.05.2017]. Dostupné z : <https://www.epravo.cz/top/clanky/kodeterminace-clenu-dozorci-rady-znovuzavedeni-zamestnanecke-participace-101734.html>.

[51] Výše daní jednotlivých zemí v Evropě. In: *finance.cz* [online]. 01.01.2011 [cit. 13.5.2017]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/prehled-dani-v-eu/>.

[52] Zinsenabzug im Konzern. In: *tpa-group.at* [online]. 21.07.2014 [cit. 14.05.2017]. Dostupné z: <http://www.tpa-group.at/de/publikationen-news/newsuebersicht/zinsenabzug-konzern>.

[53] Zuwendungen an Mitarbeiter. In: *thp-kanzlei.at* [online]. leden 2016 [cit. 05.06.2017]. Dostupné z: <http://www.thp-kanzlei.at/wp-content/uploads/ECA-Wissen-01.pdf>.

## Legislativa

[54] dRGBL. S 219/1897 Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch) (rakouský obchodní zákoník)

[55] RGBL. Nr. 58/1906 über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (rakouský zákon o GmbH)

[56] BGBl. Nr. 194/1961 über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (rakouský zákon o obecných ustanoveních a řízeních týkajících se poplatků spravovaných spolkem, zeměmi a obcemi)

[57] BGBl. Nr. 98/1965 über Aktiengesellschaften (rakouský zákon o AG)

[58] BGBl. Nr. 560/1978 über die Sozialversicherung der in der gewerblichen Wirtschaft selbständig Erwerbstätigen (rakouský zákon o sociálním pojištění živnostensky činných osob)

[59] BGBl. Nr. 400/1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (rakouský zákon o daních z příjmů fyzických osob)

[60] BGBl. Nr. 401/1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (rakouský zákon o daních z příjmů právnických osob)

[61] Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích

[62] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

[63] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

[64] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

[65] Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících

[66] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

[67] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

- [68] Drittelbeteiligungsgesetz vom 18. Mai 2004 (BGBl. I S. 974)
- [69] Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)
- [70] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
- [71] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
- [72] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [73] Zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření
- [74] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- [75] Zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech
- [76] Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech)
- [77] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/49/EU ze dne 16. dubna 2014 o systémech pojištění vkladů (směrnice DGSD)
- [78] Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 č.j. 5606/15/7100-10 ze dne 6. února 2015
- [79] Zákon č. 374/2015 Sb., o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu
- [80] Zákon č. 263/2016 Sb., atomový zákon

## **Judikatura**

- [81] Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. března 1998, sp. zn. 22 Ca 421/97
- [82] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2004, sp. zn. 2 Afs 44/2003
- [83] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. srpna 2005, sp. zn. 5 Afs 170/2004
- [84] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. dubna 2007, sp. zn. 1 Afs 72/2006

- [85] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. května 2007, sp. zn. 2 Afs 36/2006
- [86] Nález Ústavního soudu Pl. ÚS ze dne 27. března 2008, sp. zn. 56/05
- [87] Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. května 2008, sp. zn. 29 Cdo 152/2007
- [88] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009, sp. zn. 1 Afs 132/2008
- [89] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, sp. zn. 7 Afs 94/2008
- [90] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. října 2009, sp. zn. 2 Afs 180/2006
- [91] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. dubna 2011, sp. zn. 2 Afs 6/2011
- [92] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2014, sp. zn. 2 Afs 140/2014
- [93] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. května 2016, sp. zn. 4 Afs 24/2016
- [94] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve Vídni (*Verwaltungsgerichtshof*) sp. zn. 2628/77 ze dne 15.2.1978
- [95] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve Vídni (*Verwaltungsgerichtshof*) sp.zn. 88/13/0113 ze dne 01.03.1989
- [96] Rozhodnutí rakouského Nejvyššího soudu (*Oberste Gerichtshof*) ze dne 29. května 2009, sp. zn. 2Ob225/07p

## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

AG	Aktiengesellschaft
AktG	BGBI. Nr. 98/1965 über Aktiengesellschaften
a.s.	Akciová společnost
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EStG	BGBI. Nr. 400/1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen
GesbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-Gesetz	RGBI. Nr. 58/1906 über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GSVG	BGBI. Nr. 560/1978 über die Sozialversicherung der in der gewerblichen Wirtschaft selbständig Erwerbstätigen (Gewerbliches Sozialversicherungsgesetz)
Insolvenční zákon	Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení
KG	Kommanditgesellschaft
k.s.	Komanditní společnost
KStG	BGBI. Nr. 401/1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
ObchZ	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
OG	Offene Gesellschaft
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
UGB	dRGBI. S 219/1897 Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch)
v.o.s.	Veřejná obchodní společnost
Zákon o auditorech	Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů
Zákon o rezervách	Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu

daně z příjmů

Zákon o správě daní a poplatků	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech
Živnostenský zákon	Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání



## **Název práce v anglickém jazyce:**

Taxation of income of business companies and their members (comparison of legislation in the CR and selected EU countries)

## **Klíčová slova:**

Zdanění, rakouské společnosti, společníci

## **Keywords:**

Taxation, Austrian companies, members

## Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá srovnáním právní úpravy zdanění obchodních společností a jejich společníků v českém a rakouském právu. Cílem práce je popsat systémy zdanění obchodních společností v České republice a Rakousku, porovnat vybrané aspekty jejich zdanění a z provedené komparace vyvodit závěry a doporučení de lege ferenda. V úvodní části práce jsou stručně popsány obchodně-právní aspekty českých, posléze rakouských obchodních společností, neboť tvoří základ a jsou nezbytným předpokladem pro pochopení způsobu jejich zdanění. Meritum práce začíná popisem a analýzou prvků právní konstrukce daně z příjmů právnických osob v České republice, včetně detailnějšího rozboru vybraných daňově neuznatelných nákladů. Na něj navazuje část věnující se konkrétnímu způsobu zdanění českých obchodních společností a určení základu daně z příjmů právnických osob se sídlem v tuzemsku. Tato část je rozdělena na zdanění příjmů kapitálových obchodních společností a jejich společníků a na zdanění příjmů osobních obchodních společností a jejich společníků. Zakomponovány jsou rovněž poznatky z praxe.

Následující část práce se věnuje rakouskému daňovému právu. Popsány a analyzovány jsou rovněž prvky právní konstrukce daně, tentokrát v Rakousku, následně je rozebráno zdanění kapitálových a osobních obchodních společností a jejich společníků v rakouském daňovém právu. Zakončena je tato část komparací právní úpravy zdanění vybraných právnických osob v českém a daňovém právu.

Na závěr vyslovuje autor návrhy právní úpravy de lege ferenda. Zmiňuje jednak dlouho připravovaný nový zákon o daních z příjmů, aktuální potřebu novel účinného zákona o daních z příjmů, jakož i úvahy de lege ferenda plynoucí z provedeného srovnání obou národních právních úprav.

Diplomová práce je vyhotovena dle stavu právní úpravy platné k 30. červnu 2017.

## Abstract

This thesis compares the tax legislation of business corporations and their members in Czech and Austrian law. The aim of the thesis is to describe different taxation systems of business corporations in the Czech Republic and in Austria, and to compare certain aspects of their taxation regimes, and to draw conclusions and *de lege ferenda* recommendations from performed comparison. The initial part of this thesis briefly describes business-related aspects of Czech and Austrian business companies, because these aspects form the basis and are a prerequisite for understanding of their taxation. The merits of this thesis begins with a description and an analysis of the elements of corporate income tax in the Czech Republic, followed by a more detailed analysis of selected non-tax deductible expenses. The following part relates to a particular taxation regime of Czech business companies and to the determination of the corporate income tax of Czech resident taxpayers. This part is divided into income taxation of capital companies and their members and shareholders and into income taxation of partnerships and their members. Practical knowledge is also mentioned.

The following part of the thesis is dedicated to Austrian tax law. The elements of Austrian corporate income tax are also described and analysed. In the next part, there is the income taxation of Austrian business companies and their members and shareholders. This section is completed by the comparison of Czech and Austrian taxation regimes of corporations..

In conclusion, the author states his *de lege ferenda* proposals. He mentions a long-awaited new Income Tax Act, the current need for amendments to the effective Income Tax Act, and his *de lege ferenda* considerations resulting from a comparison of both national laws.

The thesis is based on legislation as of 30 June 2017.